



Rationaliser, dominer, discipliner. Une revue des recherches critiques en contrôle de gestion

Jérémy Morales, Samuel Sponem

► To cite this version:

Jérémy Morales, Samuel Sponem. Rationaliser, dominer, discipliner. Une revue des recherches critiques en contrôle de gestion. *Economie et Société*, 2009, Série “ économie de l’entreprise ”, études critiques en management K (21), pp.2001-2043. halshs-00461678

HAL Id: halshs-00461678

<https://shs.hal.science/halshs-00461678>

Submitted on 5 Mar 2010

HAL is a multi-disciplinary open access archive for the deposit and dissemination of scientific research documents, whether they are published or not. The documents may come from teaching and research institutions in France or abroad, or from public or private research centers.

L’archive ouverte pluridisciplinaire **HAL**, est destinée au dépôt et à la diffusion de documents scientifiques de niveau recherche, publiés ou non, émanant des établissements d’enseignement et de recherche français ou étrangers, des laboratoires publics ou privés.

Rationaliser, dominer, discipliner. Une revue des recherches critiques en contrôle de gestion

Paru dans Economie et Société, Série K « économie de l'entreprise », études critiques en management, n°21, 12/2009, p. 2001-2043.

Jérémy Morales, Université Paris-Dauphine, DRM-CREFIGE, Place du maréchal de Lattre de Tassigny 75775 Paris Cedex 16, jeremy.morales@hotmail.fr

Samuel Sponem, Conservatoire National des Arts et Métiers, GREG-CRC (EA2430), 40 rue des jeûneurs 75002 Paris, samuel.sponem@cnam.fr

Résumé : Le courant dominant de la recherche en contrôle de gestion repose sur des théories économiques ou fonctionnalistes de l'organisation. Des recherches critiques, s'appuyant sur des cadres théoriques sociologiques ou philosophiques et sur des méthodes souvent qualitatives ou historiques, se sont développées depuis une trentaine d'années. Ces approches permettent d'interroger la rationalité, la neutralité et l'objectivité de ces dispositifs et d'en questionner l'universalité.

Rationalising, dominating, disciplining. A review of critical perspectives in management control

***Abstract.** Mainstream research in management control derives from economic or functionalist theories of organisations. Critical researches, drawing on sociologic or philosophic frameworks, and using qualitative or historical data, has been growing for thirty years. These approaches question the rationality, neutrality and objectivity of these devices, thus their universality.*

Remerciements : Nous remercions les membres du groupe CriM (Critique et Management), du GREG-CRC (EA 2430) et du MACORG pour leurs suggestions sur d'anciennes versions de cet article. Nous remercions plus particulièrement Stéphanie Chatelain-Ponroy, Marie-Léandre Gomez, Nicolas Mottis, Philippe Zarlowski ainsi que les réviseurs et éditeurs pour leurs remarques et critiques constructives. Cette recherche a bénéficié du soutien de l'Agence Nationale pour la Recherche dans le cadre d'un financement sur le thème « Management : pratiques privées, enjeux publics, une perspective historique ».

Le contrôle de gestion¹ dans sa version moderne aurait été développé dans les grandes entreprises nord-américaines au cours des années 1920 [Bouquin H. (2008)]. Aujourd'hui, la foi dans les techniques de contrôle de gestion semble bien installée. Ces dernières sont ainsi mises en œuvre dans des organisations bien différentes des grandes entreprises nord-américaines des années 1920. L'administration, l'hôpital, l'éducation, le monde associatif sont devenus des terrains de mise en place de systèmes de contrôle de gestion, sans que ceci

¹ Dans cet article nous parlerons de « contrôle de gestion ». C'est en effet le terme consacré en France pour parler de l'utilisation des données comptables pour contrôler et prendre des décisions en interne. Les anglo-saxons parlent, eux, plus fréquemment de « management accounting », que l'on peut traduire par « comptabilité de gestion », notion qui induit, une fois traduite en français, une limitation aux problématiques de prise de décision.

ne conduise à beaucoup d'interrogations sur des dispositifs qui sont considérés comme purement techniques. L'affaire est entendue, « on ne gère bien que ce que l'on mesure » [Berland N. et *al.* (2008)]. Il faut quantifier, évaluer, contrôler les politiques et les agents publics, les patients, les enseignants, les chercheurs, les travailleurs sociaux comme les managers le sont dans les grandes entreprises privées. Il faut développer dans toutes les organisations la direction par objectifs et contractualiser les engagements de chacun. La mise en œuvre de ces techniques semble aller de soi. Le développement du contrôle de gestion doit améliorer la prise de décision, et donc l'allocation des ressources, et favoriser la convergence des buts entre les différents acteurs de l'organisation grâce au développement des systèmes d'incitation. Il aurait d'ailleurs contribué au développement des grandes entreprises américaines en facilitant « la décentralisation par le contrôle » [Sloan A. P. (1963)].

Le courant dominant de la recherche en contrôle de gestion considère que ces dispositifs sont universellement efficaces. Des approches alternatives, dites « critiques », se sont développées pour questionner ce phénomène. Ces approches, même si elles bénéficient d'une audience importante et d'une tradition relativement ancienne au Royaume-Uni ou au Canada, restent peu connues en France. La théorisation critique en contrôle de gestion est, en effet, parfois perçue comme « radicale », fondée sur une dénonciation stérile ou comme trop abstraite pour être utile à la compréhension des organisations. Celle-ci n'a pourtant pas toujours pour objet de critiquer, mais d'apporter un point de vue critique sur les phénomènes qu'elle étudie. Ainsi, pour Michel Foucault, « la critique ne consiste pas à dire que les choses ne sont pas bien comme elles sont. Elle consiste à voir sur quels types d'évidences, de familiarités, de modes de pensée acquis et non réfléchis reposent les pratiques que l'on accepte » [Foucault M. (1994), p. 180]. De la même manière, Pierre Bourdieu définit l'analyse critique comme une « prise de conscience » du caractère orienté de certains phénomènes, dont le dévoilement permet de s'opposer à la violence légitimée par sa « méconnaissance » [Bourdieu P. (1980)].

Nous appréhendons ici la recherche critique avant tout comme un dévoilement, une explicitation de postulats cachés que les individus considèrent comme allant de soi, un questionnement de ce qui est généralement perçu comme évident et non problématique. Nous verrons en quoi ce type d'approche peut faire progresser la compréhension des systèmes de contrôle de gestion et de leurs effets, en dépassant leur apparente universalité pour atteindre leurs dimensions symboliques, politiques et idéologiques, en montrant notamment que les dispositifs de contrôle peuvent être des machines de rationalisation, de lutte et d'objectivation [Burchell S. et *al.* (1980)].

En premier lieu, nous synthétisons les principales caractéristiques des théorisations critiques en contrôle, en examinant leur opposition à un « modèle dominant ». Ensuite, nous étudions les résultats majeurs du courant critique en les organisant autour de trois dévoilements : la remise en cause des postulats de rationalité, de neutralité et d'objectivité des systèmes de contrôle de gestion. Cette remise en cause s'effectue par la mobilisation de cadres théoriques alternatifs, l'investigation de champs empiriques singuliers et l'application de méthodologies diversifiées. Enfin, nous concluons en identifiant les limites principales de ce courant et en présentant des perspectives de recherche possibles.

1. L'émergence des approches critiques

Les approches critiques en contrôle de gestion se sont développées en réaction à un modèle dominant, qui emprunte ses cadres théoriques et ses méthodes de recherche essentiellement à l'économie. Après avoir proposé un rapide panorama de ce que l'on peut considérer comme ce modèle dominant, nous verrons que l'émergence de recherches critiques a été rendue possible par le développement de nouveaux espaces d'expression, mais aussi grâce à des études réflexives et typologiques sur les recherches en contrôle de gestion.

1.1. Le modèle dominant : approches économiques et fonctionnalistes

En 1966, Caplan souligne que la comptabilité de gestion repose sur des hypothèses issues de « 3 champs de force (...) : les sciences de l'ingénieur, la théorie classique de l'organisation, et la théorie économique de la firme » [Caplan E. H. (1966), p. 114-115]. Selon lui, ces hypothèses portent sur les buts de l'organisation, les comportements des salariés et des managers et sur les rôles de la comptabilité de gestion (voir encadré 1).

Encadré 1 - Les hypothèses du contrôle de gestion [Caplan E. H. (1966), p. 114-115]

1. Hypothèses qui ont trait aux buts de l'organisation
 - le principal objectif d'une entreprise est la maximisation du profit ;
 - cet objectif principal peut être découpé en sous-objectifs pour être décliné à travers l'organisation ;
 - les objectifs sont additifs ; ce qui est bon pour les parties de l'organisation est aussi bon pour l'ensemble ;
2. Hypothèses se rapportant au comportement des salariés
 - les participants à une organisation sont motivés en premier lieu par les forces économiques ;
 - le travail est essentiellement une tâche déplaisante que les gens souhaitent éviter quand c'est possible ;
 - les hommes sont généralement peu efficaces ;
3. Hypothèses se rapportant au comportement des managers
 - le rôle des managers est de maximiser le profit de l'entreprise ;
 - pour tenir ce rôle, le manager doit contrôler la tendance des employés à être paresseux et peu efficaces ;
 - l'essence du contrôle de gestion est l'autorité ; l'ultime autorité du management vient de sa capacité à définir les rémunérations ;
 - il doit y avoir un équilibre entre l'autorité d'une personne et sa responsabilité dans la performance ;
4. Hypothèses qui ont trait au rôle de la comptabilité de gestion
 - l'objectif principal de la comptabilité de gestion est d'aider le management dans le processus de maximisation du profit ;
 - le système comptable est un mécanisme, système, dispositif d'allocation des buts qui permet aux managers de sélectionner leurs objectifs opérationnels et de les diviser et distribuer dans l'entreprise, c'est-à-dire d'assigner les responsabilités dans la performance ; ceci est communément appelé "planifier" ;
 - le système comptable est un dispositif de contrôle qui permet au management d'identifier et de corriger les performances indésirables ;
 - le système comptable est neutre dans ses évaluations ; les biais personnels sont éliminés par l'objectivité du système.

Ainsi, la comptabilité de gestion, et les recherches menées dans ce domaine, font l'hypothèse de la rationalité et de l'opportunisme des agents, et reposent sur une vision instrumentale des organisations [Etzioni A. (1961)] : l'objectif du contrôle de gestion serait alors de faire converger les buts et de faciliter la prise de décision afin de maximiser le profit. Sont aussi postulées une certaine neutralité de ces systèmes – ils sont indépendants des intérêts particuliers et partisans – et une certaine objectivité – ce sont des systèmes qui disent le vrai.

Le contrôle de gestion est une des sous-disciplines de la comptabilité. Le courant dominant de recherche en contrôle de gestion, tel qu'il est aujourd'hui présenté dans les revues nord-américaines les mieux classées du champ (par ordre chronologique de création : *The Accounting Review*, *Journal of Accounting Research*, *Journal of Accounting and Economics*, *Contemporary Accounting Research*, *Review of Accounting Studies*)², s'appuie essentiellement sur des théories contractuelles de la firme et plus particulièrement sur la théorie de l'agence [Bromwich M. (2007) ; Lambert R. A. (2006)]. Or, cette théorie postule pour une large part ces hypothèses, et notamment celle d'opportunisme des agents, et envisage la firme comme un nœud de contrats. Ainsi, entre 1981 et 2000, dans les principales revues comptables anglophones³, 43,2% des publications en contrôle de gestion s'appuient sur des théories issues de l'économie [Hesford J. W. et al. (2007)] (voir tableau 1). La proportion est encore plus forte si l'on se limite aux revues nord-américaines⁴. Du fait du mode d'évaluation des chercheurs en Amérique du Nord, on y constate en effet une forte prédominance des approches économiques [Hopwood A. G. (2002) ; Dillard J. (2008)]. Les méthodes employées sont ainsi conformes aux théories sous-jacentes : 18,4% des articles reposent sur une méthode analytique (résolution d'équations), 12,7% sur des expérimentations et 8,5% sur l'utilisation de bases de données. Les acteurs majeurs du champ considèrent d'ailleurs que « les évidences empiriques de ces 40 dernières années montrent, avec quelques exceptions, que la plupart des innovations dans la recherche comptable ont leurs origines conceptuelles dans le domaine de l'économie » [Zimmerman J. L. (2001), p. 423].

Tableau 1 – Cadre théoriques et méthodes dans la recherche en contrôle de gestion [Swanson E. P. et al. (2007)]

	1981-1990	1991-2000	1981-2000
--	-----------	-----------	-----------

² Nous reprenons ici les revues qualifiées par Zimmerman [2001] de « courant dominant ».

³ *Accounting, Organizations and Society* (AOS), *Behavioral Research in Accounting* (BRIA), *Contemporary Accounting Research* (CAR), *Journal of Accounting and Economics* (JAE), *Journal of Accounting Literature* (JAL), *Journal of Accounting Research* (JAR), *Journal of Management Accounting Research* (JMAR), *Management Accounting Research* (MAR), *Review of Accounting Studies* (RAS), et *The Accounting Review* (TAR).

⁴ La part est largement supérieure à 50% dans les revues les mieux classées exposées précédemment (94,7% dans JAE, 71,4% dans JAR, 67% dans TAR).

Cadre théorique principal des articles			
Économie	133 (41,6%)	263 (44,1%)	396 (43,2%)
Psychologie	61 (19,1%)	79 (13,3%)	140 (15,3%)
Sociologie	120 (37,5%)	242 (40,6%)	362 (39,5%)
Méthode utilisée			
Cadre théorique et revue de littérature	101 (31,6%)	127 (21,3%)	228 (24,8%)
Enquête	55 (17,2%)	94 (15,8%)	149 (16,3%)
Étude de cas unique ou multiple	39 (12,2%)	130 (21,8%) ⁵	169 (18,4%)
Expérimentation	50 (15,6%)	66 (11,1%)	116 (12,7%)
Méthode analytique	62 (19,4%)	107 (18,0%)	169 (18,4%)
Méthode économétrique (base de données)	10 (3,1%)	68 (11,4%)	78 (8,5%)

Les hypothèses d’opportunisme et de rationalité ont été partiellement amendées par les recherches comportementales (*behavioristes*) en contrôle, qui montrent que l’engagement des individus dans les organisations ne repose pas uniquement sur le calcul, et que les individus n’ont pas toujours une aversion au travail. Durant les années 1960 et 1970, les recherches *behavioristes* ont donc constitué une alternative possible aux recherches économiques. Elles ont vu leur place s’éroder ensuite, comme plus largement l’ensemble des recherches en contrôle de gestion s’appuyant sur la psychologie. Ainsi, entre 1981 et 2000, 15,3% des articles publiés s’appuient sur des théories psychologiques [Hesford J. W. et *al.* (2007)] : leur part est passée de 19,1% pendant les 10 premières années de la période considérée à 13,3% pour la période suivante. De plus, Williams et *al.* [2006] ont montré que ce type de recherche ne permettait plus d’accéder à l’élite de la recherche comptable, dominée par l’économie néo-classique. Cette approche a constitué une première forme de « critique » du courant dominant économique, mais elle semble en fort déclin.

Un autre courant a émergé à partir des années 1970 : le courant sociologique. Celui-ci regroupe 39,5% des recherches sur la période considérée [Hesford J. W. et *al.* (2007)]. Il ne constitue cependant pas un champ unifié : on peut y inclure les approches contingentes,

⁵ L’augmentation du nombre de recherches par études de cas s’explique en grande partie par l’apparition de la revue *Management Accounting Research* en 1991. Dans cette revue ont été publiées 83 recherches basées sur des études de cas (ce qui représente 63,8% des recherches basées sur des études de cas sur la période 1991-2000). Cette revue est européenne, et elle est très mal classée aux États-unis.

institutionnelles, marxistes ou apparentées (*Labour Process*) et foucaldiennes. Cette nouvelle orientation théorique s'est traduite par l'utilisation de nouvelles méthodes de recherche : questionnaires (16,3%) ou études de cas (actuelles ou historiques) (18,4%). Le courant de la contingence, largement dominant dans les années 1970 et 1980, repose sur une critique du « *one best way* » taylorien. Il ne remet cependant pas du tout en cause les hypothèses mises en évidence par Caplan [1966] (voir ci-dessus). Il faudra attendre le développement des approches institutionnelles, marxistes ou foucaldiennes pour réellement remettre en cause les hypothèses concernant les buts des organisations, les comportements des acteurs et les rôles de la comptabilité de gestion, comme nous le verrons par la suite.

L'analyse des revues et auteurs les plus cités dans la revue *Comptabilité Contrôle Audit* suggère que les travaux français se situent largement dans une perspective sociologique [Chtioui T. et Soulerot M. (2006)] : la revue *Accounting Organizations and Society* y arrive en effet en tête des revues citées dans les articles en contrôle de gestion, avec deux fois plus de citations que la revue *Journal of Accounting Research*, et les auteurs les plus cités dans le domaine du contrôle de gestion sont Bouquin, Johnson et Kaplan, Anthony, Lorino et Crozier et Friedberg. Ainsi, si aux États-unis le courant dominant se situe incontestablement dans une perspective économique, ce n'est pas le cas en France où une tradition plus sociologique, voire historique, semble prévaloir. Cependant, les travaux qui y sont réalisés n'ont pas pour autant un caractère nécessairement critique. Comme nous allons le voir, c'est au Royaume-Uni que le courant critique de recherche en contrôle de gestion s'est développé.

1.2. Le développement des approches critiques : une tentative d'explication

Une perspective épistémologique classique (s'inspirant des travaux de Kuhn, par exemple) pourrait expliquer l'émergence des postures critiques dans le domaine du contrôle de gestion par l'épuisement du paradigme dominant et son incapacité à rendre compte efficacement des phénomènes observés. Cependant, cet argument ne permet pas de comprendre pourquoi ce

sont des approches critiques qui ont bénéficié de cette évolution. Devant les faiblesses du modèle dominant, d'autres postures auraient pu être envisagées, sans être nécessairement critiques. En outre, la remise en cause du modèle dominant a favorisé la création d'un courant alternatif, mais qui s'est ajouté au premier sans le remplacer. Après avoir examiné ces facteurs intrinsèques d'explication, nous verrons donc que des facteurs extrinsèques ont aussi eu une influence.

En premier lieu, le modèle dominant a été critiqué pour sa difficulté à rendre compte des situations telles qu'elles sont vécues par les praticiens, et son incapacité à leur proposer des solutions qui leur paraissent utiles, « ce type de recherche [étant] très technique et formel et ne [pouvant] être transféré directement dans les pratiques » [Bromwich M. (2007), p. 144]. De plus, lorsque ces recherches s'appuient sur des données empiriques, elles se limitent généralement à des données publiques disponibles dans des bases de données. Or, la plupart des données intéressantes dans ce domaine ne sont pas publiques [Ittner C. D. et Larcker D. F. (2001)]. Ainsi, « dans de nombreux cas les théories économiques ne peuvent expliquer de manière complète les pratiques observées » [Ittner C. D. et Larcker D. F. (2001), p. 395], et « les disciplines économiques ne donnent pas une image suffisamment riche et claire des activités internes de l'organisation pour guider les concepteurs de systèmes de contrôle » [Otley D. (1999), p. 363]. Enfin, les recherches économiques publiées dans les revues dominantes sembleraient se caractériser par un fort conformisme [Hopwood A. G. (2007) ; Tuttle B. et Dillard J. (2007)] et des avancées théoriques de moins en moins solides [Hopwood A. G. (2002)].

De leur côté, les approches psychologique et « *behavioriste* » ont été critiquées pour leur incapacité à produire des résultats théoriques cohérents :

« La perspective des relations humaines dans la comptabilité de gestion et les systèmes de contrôle a commencé par un constat sur les effets négatifs des pressions budgétaires et la promesse que la participation devrait diminuer, sinon supprimer, les effets pervers du système. De nombreuses idées ont émergé [...]. Un nombre important d'études a suivi ces efforts pionniers. [...] Mais [...] elles semblent seulement confirmer les résultats contradictoires qui

sont apparus auparavant dans la littérature organisationnelle behavioriste. Alors que les recherches dans ce courant vont certainement continuer, les chances sont faibles qu'une grande découverte soit faite » [MacIntosh N. B. (1994), p. 215].

Ainsi, le développement de la recherche dans ce domaine n'aurait pas permis de faire progresser de manière sensible la théorie. Le même type de reproches pourrait être formulé à l'encontre de la théorie de la contingence. Devant les résultats contradictoires obtenus, et contrairement aux appels à la parcimonie des défenseurs de la théorie de la contingence [Donaldson L. (1996)], certains appellent en effet à en faire un cadre intégrateur des théories économiques, psychologiques et critiques [Chenhall R. H. (2003)]. Cette posture conduit à créer une théorie générale purement contingente (« *it all depends* ») et à dissoudre le cadre théorique initial.

Au-delà des difficultés des paradigmes dominants à rendre compte des phénomènes observés, il peut sembler paradoxal que le contrôle de gestion, discipline paraissant *a priori* très technique et peu sujette à la critique, ait été l'objet de recherches s'orientant, plus que d'autres domaines des sciences de gestion, vers des approches critiques. Une analyse sociologique permet de mieux comprendre le processus qui a favorisé ce développement. Gendron et Baker [2001] identifient les facteurs expliquant l'influence des penseurs français dans la recherche comptable. Ces facteurs peuvent être repris pour expliquer le développement de la pensée critique dans ce domaine.

Jusqu'aux années 1970, la recherche comptable britannique était, comme ailleurs, dominée par les approches économiques [Hopper T. et *al.* (2001)]. Le développement de la pensée critique a d'abord été permis par l'ouverture de nouveaux espaces d'expression : la revue *Accounting, Organizations and Society* (AOS), créée en 1976, et les conférences *Interdisciplinary Perspectives on Accounting* (IPA) à partir de 1985. À l'origine du développement de la revue AOS se trouve un britannique, Anthony Hopwood, qui a soutenu son doctorat à Chicago en 1971, lieu qui représentait alors l'élite de la recherche comptable [Gendron Y. et Baker C. (2005)]. En tant que professeur affilié à l'université de Manchester,

il fut ensuite sensibilisé à d'autres méthodes de recherche et à d'autres perspectives théoriques sur la comptabilité. Sa légitimité nord-américaine, ainsi qu'une rencontre impromptue avec Robert Maxwell (le magna de la presse qui contrôlait Pergamon Press), lui ont permis de créer une nouvelle revue, qui a réussi à fédérer des travaux de chercheurs britanniques, nord-américains et d'Europe du Nord. Leur point commun était de ne plus adopter des postures économiques, et de « voir la comptabilité comme un phénomène à la fois organisationnel et social » [Hopwood A. (1976), p. 3]. Il s'agissait notamment de prendre en compte de manière plus explicite les « questions de pouvoir, d'influence et de contrôle » [Hopwood A. (1976), p. 3]. Progressivement, la revue s'est glissée, à côté de quatre revues nord-américaines, dans les cinq revues les plus influentes de son champ [Bonner S. E. et *al.* (2006)].

Le tournant critique s'est largement développé dix ans plus tard, dans le cadre de la conférence IPA qui a eu lieu à Manchester en 1985, et dont l'intention était de « questionner l'image de la comptabilité comme une technique neutre qui reflète la base théorique et pratique étroite de recherches existantes », et de « développer de nouveaux thèmes de recherches sur la manière dont la comptabilité affecte et est affectée par les conditions économiques, politiques et sociales et de fournir un espace pour les recherches interdisciplinaires et critiques » [Gendron Y. et Baker C. R. (2001), p. 17].

En fait, le développement de ce courant a été favorisé par le mode de formation et de recrutement des chercheurs en vigueur au Royaume-Uni [Hopper T. et *al.* (2001)]. En particulier, les universités ont recruté des enseignants n'ayant pas toujours une formation de base en comptabilité du fait d'une pénurie de professeurs dans cette discipline. De nombreux chercheurs en comptabilité ont ainsi suivi une formation initiale ou un cursus parallèle en histoire, en sociologie ou en philosophie [Gendron Y. et Baker C. R. (2001)].

Le courant critique s'est donc développé de manière parallèle au courant dominant et dans d'autres revues. En effet, ce dernier a la caractéristique d'être très fermé [Lukka K. et

Kasanen E. (1996) ; Everett J. (2008)]. Ainsi, « ceux qui ne suivent pas les règles du courant dominant ont les plus grandes difficultés à publier dans les meilleures revues nord-américaines » [Merchant K. A. (2008), p. 901]. De plus, les auteurs publiant dans les meilleures revues nord-américaines de comptabilité sont affiliés à un nombre d'universités plus restreint que ce qui peut être observé dans les autres champs de la gestion : plus de 50% des articles sont publiés par des chercheurs affiliés à 25 universités [Swanson E. P. et al. (2007)]. Cette concentration s'est accrue au cours des 15 dernières années, contrairement aux autres champs de la recherche en gestion [Swanson E. P. et al. (2007)]. Le développement d'une pensée critique peut ainsi être aussi envisagé comme une réaction à un champ très fermé qui ne permet pas aux non nord-américains d'accéder aux meilleures revues.

1.3. Typologies des recherches en contrôle de gestion : vers la constitution d'un savoir réflexif

Dès le début des années 1980, les chercheurs se revendiquant d'une tradition alternative au courant dominant de recherche en comptabilité et contrôle de gestion ont fait preuve de réflexivité. Par exemple, dans le recueil proposé par Chua, Lowe et Puxty [1989] (issu des conférences IPA évoquées ci-dessus), *Critical Perspectives in Management Control*, deux chapitres de conclusion proposent une « autocritique ». Par ailleurs, comme dans d'autres domaines de la recherche en gestion, des typologies ont été proposées dans l'objectif de faire exister les recherches critiques à côté des courants dominants [Deetz S. (1996)]. Ainsi, Cooper [1983] et Hopper et Powell [1985] utilisent la typologie proposée par Burrell et Morgan [1979] pour identifier les courants les plus présents dans les recherches en contrôle de gestion. Ces travaux questionnent notamment la focalisation sur un paradigme, marqué par la théorie de la contingence et la théorie de l'agence, et donc sur une vision influencée par la sociologie fonctionnaliste et l'économie néo-classique. De la même manière, Covalesski et Aiken [1986] démontrent que la majorité des recherches en comptabilité reposent sur les postulats des théories traditionnelles des organisations – notamment la vision de Taylor ou

celle de l'école des relations humaines – et de la tradition fonctionnaliste – notamment la théorie de la contingence. Enfin, Chua [1986] met en évidence les postulats implicites des recherches en comptabilité sur le savoir, sur la réalité physique et sociale et sur les liens possibles entre théorie et pratique. Cette démarche lui permet de proposer une typologie des recherches en comptabilité : le courant dominant, la démarche interprétative et le courant critique.

Au final, ces premières typifications réflexives explicitent les postulats implicites des recherches « dominantes » et « alternatives » en comptabilité et contrôle de gestion, et montrent que le courant dominant s'est focalisé sur une posture ontologique et méthodologique particulière, au détriment des autres. De ce constat, il ressort qu'il semble nécessaire de mieux illustrer les autres postures envisageables et leurs apports possibles et, suivant en cela la direction proposée par Anthony Hopwood [voir notamment Burchell S. et *al.* (1980)], de replacer la comptabilité dans son contexte organisationnel et social. Ce sont donc les théories des organisations, et notamment la sociologie des organisations, qui ont été mobilisées comme une voie possible d'extension du domaine de la recherche en contrôle de gestion.

Au cours des années 1990 et 2000, après la publication de plusieurs recherches utilisant ces théories alternatives, certains auteurs ont pu comparer les résultats obtenus selon les cadres implicitement ou explicitement mobilisés. Ainsi, Covaeski, Dirsmith et Samuel [1996] dressent un bilan des recherches influencées par plusieurs théories alternatives. À côté du courant dominant, représenté par l'économie néo-classique et la psychologie comportementale, ils regroupent les recherches alternatives en trois ensembles : celles qui utilisent la théorie de la contingence, les perspectives interprétatives et les perspectives critiques. Le deuxième ensemble, influencé par la pensée de Weber mais aussi de Schütz – en fait les auteurs citent plutôt Berger et Luckmann –, regroupe la sociologie néo-institutionnelle,

la théorie de la dépendance aux ressources, les perspectives politiques et la sociologie des professions. Les perspectives critiques regroupent les travaux introduisant les notions de conflit, de domination et de pouvoir : ce sont ceux qui se revendiquent d'une tradition marxiste ou foucaldienne. De la même manière, MacDonald et Richardson [2002] opposent le rationalisme économique aux travaux influencés par Marx ou par Foucault et qui constituent le courant critique. Dans une conception plus large, Baxter et Chua [2003], s'appuyant sur les articles publiés dans une seule revue (*Accounting, Organizations and Society*)⁶ mais sur une période particulièrement longue (1976-1999), proposent de regrouper les recherches alternatives en contrôle de gestion en sept catégories : le courant du « design non rationnel », la perspective naturaliste, la perspective radicale, la sociologie néo-institutionnelle, la théorie de la structuration, les recherches influencées par Foucault et enfin celles citant Latour. Leur point commun unique est d'être « non positiviste », c'est-à-dire en fait de ne pas appartenir au courant dominant⁷.

Au final, ces revues réflexives nous permettent de mieux cerner les contours du courant critique en contrôle de gestion. Dans un sens restreint, il s'agit de travaux d'inspiration marxiste, néo-marxiste ou foucaldienne. Ils illustrent la place des mécanismes de contrôle dans la lutte qui oppose les travailleurs au management, en réintroduisant les notions de pouvoir et d'intérêt. Utilisant comme types idéaux deux romans d'anticipation célèbres, *Le meilleur des mondes* d'Aldous Huxley et *1984* de Georges Orwell, Jermier [1998] suggère que les recherches critiques en contrôle illustrent son aspect disciplinaire à travers deux moyens : la surveillance – la poigne de fer, illustrée par Orwell – et le conditionnement – le gant de velours, illustré par Huxley⁸. Dans un sens plus large, le courant critique regroupe

⁶ Ce choix exclut de fait la majorité des travaux d'inspiration marxiste ou néo-marxiste, dont les articles sont souvent publiés dans une autre revue : *Critical Perspectives on Accounting*.

⁷ Certains articles cités pourraient être considérés comme relevant d'une épistémologie positiviste.

⁸ Covalesski, Dirsmith, Heian et Samuel [1998], dans le même numéro, illustrent ce dualisme par la référence à deux livres de Foucault : *Surveiller et punir* permet de comprendre les aspects disciplinaires du contrôle

toutes les recherches dont les auteurs tentent d'identifier, de manière réflexive, les théories sous-jacentes à leurs travaux, ainsi que l'impact que ceux-ci peuvent avoir sur les individus et la société dans son ensemble. Leur point commun principal est alors de se considérer comme extérieurs au courant dominant de recherche en contrôle de gestion. Les travaux appartenant à ce champ s'inspirent de théories aussi diverses que le « constructionnisme » (les travaux de Berger et Luckmann ou de Latour, notamment), la sociologie néo-institutionnelle, la sociologie des professions ou la théorie de la structuration.

Notre revue de littérature du courant critique s'inscrit dans une conception large des travaux critiques pour illustrer les apports possibles de trois courants théoriques : la sociologie néo-institutionnelle, la théorie marxiste et les écrits de Foucault. Elle permet de montrer que ces recherches remettent en cause les hypothèses sur les buts de l'organisation, les comportements des acteurs et les rôles de la comptabilité de gestion telles qu'elles avaient été mises en évidence par Caplan [1966]. Cependant, plus que des références communes, ce sont parfois des postures empiriques et méthodologiques qui permettent d'identifier une « formule de recherche » [Chapoulie J.-M. (1984) ; (2001)]. Nous tentons donc d'élargir notre revue en présentant les apports principaux des recherches alternatives en contrôle de gestion du point de vue des théories qu'elles mobilisent, mais aussi des choix méthodologiques qu'elles ont effectués ainsi que des terrains originaux qui ont été choisis.

2. Vers la remise en cause des postulats de rationalité, de neutralité et d'objectivité du contrôle de gestion

L'étude de la littérature critique en contrôle permet d'identifier trois courants majeurs qui remettent en cause trois impensés des recherches traditionnelles dans le domaine du contrôle. Les articles alternatifs adhérant à une définition large de la critique, et s'inspirant notamment de la sociologie néo-institutionnelle, nous invitent à discuter le postulat de rationalité sous-

hiérarchique – à travers les calculs et les objectifs –, alors que *Histoire de la sexualité* permet de faire apparaître les technologies du soi – l'aveu, instauré par les pratiques de « *coaching* ».

jacent à l'utilisation des outils de contrôle : leur adoption ne répond pas nécessairement à un objectif d'aide à la décision ni de convergence des buts, mais peut servir à accroître la légitimité d'individus ou d'organisations. La mobilisation des théories marxistes (ainsi que la sociologie des professions, à nouveau dans une vision large des postures critiques) remet en cause l'apparente neutralité de ces outils : leur mise en place sert les intérêts particuliers de certains individus au détriment des autres, et leur utilisation s'intègre à des luttes pour le pouvoir. Enfin, un troisième courant s'est interrogé sur le postulat d'objectivité des outils de contrôle : la forme, les catégories et classifications, le langage utilisés ne sont en général pas questionnés car considérés comme objectifs. Pourtant, ils renferment certaines hypothèses ayant pour conséquence d'orienter dans une direction particulière les perceptions subjectives des contrôleurs et des contrôlés. Bien que ce courant soit particulièrement étendu et hétérogène, nous proposons une analyse plus détaillée des théories foucaaldiennes, qui décrivent les outils de contrôle comme des dispositifs disciplinaires, et qui reçoivent un écho très important parmi les recherches critiques en contrôle.

2.1. La remise en cause du postulat de rationalité

Parmi les recherches en contrôle de gestion s'inscrivant dans une définition large du programme critique, avec une volonté de dévoilement des postulats sous-jacents aux pratiques, la sociologie néo-institutionnelle [Meyer J. W. et Rowan B. (1977) ; DiMaggio P. J. et Powell W. W. (1983)] est certainement le cadre alternatif le plus souvent utilisé. Ce courant de recherche a montré que les systèmes de contrôle ne constituent pas un processus purement technique : ils ne sont pas déployés uniquement pour répondre à des besoins d'organisation interne et d'allocation des ressources. En effet, ils peuvent être mis en place dans des organisations pour symboliser la rationalité des choix effectués, en illustrant une forme de conformité aux exigences d'un « environnement institutionnel ». Les dispositifs de contrôle – notamment les pratiques budgétaires ou les systèmes de mesure de la performance – sont donc

utilisés de manière rituelle, cérémonielle, pour accroître la légitimité des organisations [Boland J. et *al.* (1983) ; Covaleski M. A. et Dirsmith M. W. (1983)]⁹.

Ce besoin de donner l'impression de rationalité permettrait d'expliquer le développement des systèmes de contrôle de gestion issus du monde de l'entreprise dans les hôpitaux [Covaleski M. A. et *al.* (1993) ; Kurunmäki L. et *al.* (2003)], les universités [Covaleski M. A. et Dirsmith M. W. (1988a) ; (1988b) ; Townley B. (1997) ; Modell S. (2003) ; (2005)], l'armée [Ansari S. L. et Euske K. J. (1987)], les squats d'artistes [Le Theule M. A. (2007)] et de manière générale dans les organisations publiques [Modell S. (2001) ; Ezzamel M. et *al.* (2007)]. Covaleski et Dirsmith [1988a ; 1988b] ont par exemple montré que l'évolution du système budgétaire de l'université qu'ils ont étudiée s'explique « en partie pour administrer ses ressources plus rationnellement mais aussi pour projeter l'apparence de rationalité » [Covaleski M. A. et Dirsmith M. W. (1988a), p. 582]. En effet, dans cette institution, le budget a pour mission d'aider à collecter des fonds auprès des organismes de tutelle. Le budget y est donc utilisé pour se conformer à l'attente sociale (être rationnel).

Cette perspective a été développée dans un premier temps dans le contexte d'organisations n'ayant pas vocation à faire du profit. Elle a ensuite été étendue aux entreprises. Ainsi, Malmi [1999] montre que l'adoption des techniques de calcul de coûts ne s'explique pas uniquement par des motifs rationnels mais aussi par du mimétisme. Fernandez-Revuelta Perez et Robson [1999] étudient le processus de participation budgétaire dans un groupe multinational du secteur de l'automobile. Ils aboutissent à la conclusion que celui-ci est d'abord un rituel permettant de se légitimer « par des négociations budgétaires serrées et des standards élevés qui ne sont jamais atteints » [Fernandez-Revuelta Perez L. et Robson K. (1999), p. 406]. Berland et Chiapello [2004 ; 2009] montrent que les styles budgétaires s'inscrivent historiquement dans des idéologies managériales qui évoluent. Bourguignon et *al.* [2004]

⁹ On le voit, le concept de légitimité tel que défini par les sociologues néo-institutionnels n'est pas identique à celui de Max Weber, pour qui la légitimité est le phénomène qui explique l'acceptation de l'autorité par ceux qui la subissent.

constatent que des outils tels que le tableau de bord français et le *balanced scorecard* américain reposent sur des idéologies différentes et sont donc adaptés à des contextes institutionnels différents. Les recherches de ce courant mettent en évidence que les discours sur les innovations en contrôle de gestion visent d'abord à faciliter la quête de légitimité et de légitimation des dirigeants [Bourguignon A. (2003)] et que la succession de nouveautés en la matière s'apparente bien souvent à une succession de modes [Hopwood A. G. (2002)].

Ces recherches montrent donc que les systèmes de contrôle sont des « mythes rationnels » qui permettent de donner l'illusion de la rationalité [Meyer J. W. (1986)]. Les systèmes de contrôle qui sont adoptés dans une organisation donnée ne sont pas forcément les plus efficaces pour prendre des décisions ou faire converger les buts. Ils ne sont pas adoptés en tant que tel pour des motifs rationnels mais sont le reflet d'un environnement institutionnel qui conduit à voir les chiffres comme une garantie de vérité [Porter T. M. (1995) ; Power M. (2004)] : ils contribuent à légitimer l'organisation.

La notion de découplage est au cœur de la théorie néo-institutionnelle. Celle-ci se caractérise par une dissociation entre l'image présentée par une organisation et son fonctionnement interne. Les recherches menées concernant les dispositifs de contrôle de gestion questionnent cependant la possibilité d'un découplage entre les systèmes de contrôle tels qu'ils sont présentés en externe et leur mise en œuvre en interne [Dambrin C. et al. (2007)]. Plusieurs auteurs se sont en effet montrés sceptiques quant à la possibilité d'un découplage complet. Les dispositifs de contrôle sont ainsi bien souvent utilisés pour « recoupler » les pratiques locales à un contexte institutionnel [Covaleski M. A. et Dirsmith M. W. (1988a) ; Dent J. (1991)] et « réinstitutionnaliser » les positions dominantes de certaines organisations [Covaleski M. A. et al. (2003)]. Même lorsque des pratiques sont introduites pour répondre à un besoin de légitimité, et même si un phénomène de découplage peut apparaître, celui-ci n'est ni stable ni général : l'étendue du découplage peut évoluer dans le temps, et dépend de la

puissance relative des différents acteurs en présence. En effet, les dispositifs de contrôle possèdent un pouvoir structurant, influencent les pratiques et les perceptions de tous : qu'ils soient introduits dans un but d'efficacité ou de satisfaction symbolique des attentes de l'environnement, ils auront donc un impact sur le management.

Les systèmes de contrôle de gestion, de par leur apparente rationalité, peuvent donc être utilisés de manière symbolique, pour accroître la légitimité d'individus ou d'organisations. Cependant, leur introduction n'a pas que des effets symboliques : ils peuvent constituer des dispositifs de pouvoir, façonnés selon les intérêts de certains groupes particuliers. Ceci a conduit les chercheurs critiques à s'interroger sur la neutralité des systèmes de contrôle.

2.2. La remise en cause du postulat de neutralité

S'inspirant des travaux de Marx, certains auteurs ont décrit la comptabilité comme une idéologie servant les intérêts du capital au détriment de ceux du travail [Tinker A. M. et *al.* (1982)]. Les auteurs en contrôle de gestion proches de cette vision se sont placés dans le courant dit du « *labour process* », issu des travaux de Braverman [1974]. Selon eux, « le problème fondamental pour l'employeur (ou le manager) d'une entreprise capitaliste est d'organiser et de contrôler le processus de travail (et le marché) pour s'assurer qu'un surplus de valeur (par rapport au coût de production) est extrait de la force de travail » [Hopper T. et *al.* (1987), p. 445]. Les dispositifs de management sont ainsi déployés par l'encadrement dans le but d'intensifier son contrôle sur les travailleurs : ceux-ci subissent une forme d'aliénation se traduisant par une perte d'autonomie et un appauvrissement de leurs tâches [Cooper D. J. (1983) ; Hopper T. et *al.* (1987) ; Hopper T. et Armstrong P. (1991) ; Ezzamel M. et *al.* (2004)]. Dans cette perspective, le contrôle de gestion n'est pas un outil neutre qui sert l'efficacité : il permet de légitimer des intérêts partisans en contribuant au contrôle et à la domination du travail et en renforçant le mode dominant de production, l'entreprise capitaliste [Covaleski M. A. et *al.* (1996), p. 18]. Dans ce cadre, la position des managers est ambiguë.

Chargés de convertir la « force de travail » en travail effectif, ils sont à la fois les agents et les victimes du contrôle [Hopper T. et *al.* (1987)].

Hopper et Armstrong [1991] montrent ainsi, en reprenant les données historiques de Johnson et Kaplan [1987], que l'évolution du contrôle de gestion ne reflète pas la recherche de l'efficacité au sein des organisations – postulat de Johnson et Kaplan –, mais celle d'un contrôle plus efficace du travail : les systèmes de calcul des coûts ont été utilisés pour déqualifier le travail des ouvriers, intensifier le travail, accaparer la valeur créée par cette intensification et faire de la main d'œuvre la variable d'ajustement. Prolongeant cette étude par un traitement statistique de données recueillies par entretiens, Armstrong et *al.* [1996] démontrent que le contrôle de gestion n'est pas utilisé comme un moyen de suivre l'activité de l'entreprise, ni pour allouer ses ressources, mais avant tout pour neutraliser le pouvoir de négociation des travailleurs. Les contrôles budgétaires et comptables faciliteraient ainsi l'exploitation et la production de formes précaires d'emplois [Armstrong P. (2000)]. Saravanamuthu et Tinker [2003] formulent des conclusions similaires en soulignant que le style budgétaire utilisé dans les entreprises dépend « de la capacité des travailleurs à contrôler et à façonner les transformations du travail » [Saravanamuthu K. et Tinker T. (2003), p. 57]. Enfin, Ezzamel et *al.* [2008] soulignent que l'introduction de certaines « métriques comptables » permet de rendre incontournable la logique de création de valeur actionnariale et conduit inévitablement à ne rechercher que l'augmentation du cours de bourse par des mesures coercitives – programmes de réduction des coûts et licenciements notamment.

D'autres articles, s'intéressant à la concurrence qui oppose plusieurs groupes professionnels plus qu'à la « lutte des classes » ou au contrôle du travail, ont illustré l'antagonisme qui pouvait exister au sein des organisations entre différentes populations de cadres. Ainsi, Armstrong [1985] constate que diverses professions luttent pour imposer leur savoir comme mode de contrôle de la force de travail. La place des comptables et des financiers dans la

hiérarchie des entreprises capitalistes dépend du résultat de cette lutte interne pour le pouvoir. Elle est d'autant plus centrale que les procédures de contrôle du travail reposent sur la comptabilité. Les contrôleurs de gestion peuvent donc étendre leur pouvoir en imposant un style financier de management [Armstrong P. (1985) ; Loft A. (1986) ; Ezzamel M. et Burns J. (2005)].

L'objectif de ces chercheurs est de dénoncer l'injustice sociale, de mettre en évidence la lutte qui oppose les groupes dans les organisations et dont l'issue serait toujours la même, la soumission du travail au capital. Il s'agit aussi de montrer dans quelle mesure les systèmes de contrôle de gestion permettent de diffuser des politiques gouvernementales répressives telles que celles de Margaret Thatcher ou Ronald Reagan [Cooper D. J. et Hopper T. (2007)]. Ainsi, les approches critiques se sont intéressées à la mise en place, dans des administrations publiques, de ce que leurs organismes de tutelle perçoivent comme des principes de bonne gestion des entreprises privées (le *New Public Management*, dont les effets ont été étudiés au Royaume-Uni, au Canada et en Australie notamment). Dans ce cadre, les travaux de Bourdieu ont été mobilisés pour montrer que ces politiques ont pour conséquence une réappropriation du contrôle sur le travail par les organismes de financement, au détriment des groupes professionnels locaux [Oakes L. S. et *al.* (1998) ; Kurunmäki L. (1999) ; Townley B. (2002)]. Dans un contexte plus inhabituel, Chwastiak [2001 ; 2006] souligne que les techniques de planification et de contrôle peuvent faire de la guerre un simple problème technique d'allocation de ressources, au mépris de toute considération politique ou humaine, et participer à des débâcles comme celle de la guerre du Vietnam. Cooper et Taylor [2008] montrent, de la même manière, les effets pervers de la mise en place de tableaux de bord dans les prisons britanniques privatisées.

Ces travaux ont permis de réintroduire le concept d'intérêt dans l'analyse du processus de contrôle de gestion [Cooper D. J. et Hopper T. M. (1987)], et de questionner le caractère

universel de certaines pratiques en rappelant leur contingence historique [Cooper D. J. (1983)]. La démarche critique consiste ici à montrer que les dispositifs de contrôle sont introduits pour favoriser les intérêts de certaines coalitions au détriment des autres. Leur forme est le résultat, mais aussi le cadre, d'une lutte pour le pouvoir, ou, mieux, d'une lutte pour l'autonomie et la maîtrise de son propre travail (pour l'émancipation). Celle-ci peut être ouverte, ou invisible : la violence devient masquée, censurée, niée par les personnes qui l'exercent comme par ceux qui la subissent. Après le postulat de rationalité des dispositifs de contrôle, c'est donc celui de leur neutralité qui doit être abandonné. Ceci conduit à se demander si l'on peut réellement considérer que « les biais personnels sont éliminés par l'objectivité du système [de contrôle] » [Caplan E. H. (1966), p. 115].

2.3. La remise en cause du postulat d'objectivité

Un troisième postulat a été questionné par les recherches critiques, celui de l'objectivité. Celle-ci peut renvoyer à plusieurs notions distinctes. Les systèmes de contrôle reposent sur des données parfois présentées comme objectives : les nombres comptables. Cette première forme d'objectivité a été remise en cause par les chercheurs en comptabilité qui, s'inspirant des travaux de Latour [1987] ou de Berger et Luckmann [1966], ont montré que la comptabilité est socialement construite, mais aussi qu'elle constitue la réalité organisationnelle, contrairement au modèle dominant qui l'appréhende comme une représentation de cette réalité (l'objectif de la comptabilité serait, dans cette vision, de fournir une représentation la plus fidèle possible). La théorie de l'acteur réseau (ANT – *Actor Network Theory*), et particulièrement les travaux de Bruno Latour, ont notamment été mobilisés par les chercheurs en comptabilité pour dresser un parallèle entre les inscriptions scientifiques et les nombres comptables, ou pour illustrer comment certaines organisations mobilisent un réseau pour influencer la production de dispositifs de contrôle, qui prennent

ensuite le caractère de faits objectifs [Preston A. M. et *al.* (1992) ; Lowe A. (2001) ; Alcouffe S. et *al.* (2008)]¹⁰.

Au-delà du questionnement de l'objectivité des données comptables utilisées pour contrôler, des travaux critiques se sont intéressés à la subjectivité inhérente aux mécanismes du contrôle. Ils ont ainsi montré que les systèmes de contrôle ne peuvent pas être décrits en termes purement objectifs car ils influencent la subjectivité des individus, le sens que ceux-ci donnent à leurs actions [Dent J. (1991) ; Roberts J. (1991)]. Le modèle dominant présente le contrôle comme un phénomène objectif car il reposerait sur des mécanismes impartiaux, mis en place sans préjugé ni visée politique. Au contraire, la recherche critique en contrôle permet d'en saisir la partialité, en montrant que les techniques du contrôle répondent à des « programmes », notamment celui de créer des régimes disciplinaires [Miller P. et O'Leary T. (1987)]. Le postulat d'objectivité peut donc être levé en illustrant la partialité des systèmes de contrôle, ainsi que leurs conséquences sur la subjectivité des individus.

Les écrits de Michel Foucault ont ainsi été utilisés pour expliciter les moyens par lesquels les systèmes de contrôle permettent d'exercer un pouvoir. Ces recherches illustrent le fait que « pouvoir et savoir s'impliquent directement l'un l'autre : il n'y a pas de relations de pouvoir sans constitution corrélatrice d'un champ de savoir, ni de savoir qui ne constitue en même temps des relations de pouvoir » [Foucault M. (1975), p. 36]. Plusieurs chercheurs ont notamment montré que la comptabilité et les systèmes de contrôle constituaient un dispositif disciplinaire permettant, par la quantification des savoirs, de rendre les individus gouvernables dans les organisations [Hoskin K. W. et Macve R. H. (1986) ; Miller P. et O'Leary T. (1987)]. Ainsi, par la traduction en chiffres des pratiques et événements opérationnels, la comptabilité « aide à construire et à développer les pratiques d'individualisation et de responsabilité » en rendant les individus « calculables et

¹⁰ La question de l'objectivation, ou de la réification, a aussi été étudiée selon une perspective marxiste : voir notamment Bourguignon [2005 ; 2006]

comparables » [Miller P. (2001), p. 381]. Elle favorise la motivation en « conduisant les individus à se penser comme des sujets calculateurs et en les enrôlant dans la poursuite d'objectifs prescrits et standardisés » [Miller P. (2001), p. 381]. La comptabilité devient le support d'outils de contrôle à distance, de maîtrise du comportement des individus, qui ne nécessitent plus de comprendre les spécificités locales.

L'œil comptable [Hopwood A. G. (1987)] serait utilisé pour créer un contrôle panoptique, qui permet au surveillant, par une disposition de cellules en arc de cercle, de voir sans être vu. L'effet du panoptique est d'« induire chez le détenu un état conscient et permanent de visibilité qui assure le fonctionnement automatique du pouvoir. Faire que la surveillance soit permanente dans ses effets, même si elle est discontinuée dans son action » [Foucault M. (1975), p. 234]. Le contrôle de gestion participerait à la constitution d'un panoptique puisqu'il incite à se conformer à un impératif distant, impersonnel et invisible. L'attention de chacun est ainsi orientée et focalisée selon le cadre spécifique issu des catégories du langage comptable. Le contrôle permet ensuite d'identifier les écarts à la norme, et donc de surveiller les actions de tous les membres de l'organisation.

L'utilisation de la comptabilité et du contrôle de gestion par Harold Geneen, directeur général d'ITT dans les années 1960 et 1970, est un cas exemplaire d'utilisation de la comptabilité comme dispositif disciplinaire [Hopper T. et Macintosh N. (1993)]. Dès son arrivée, il transforme ITT en organisation disciplinaire [MacIntosh N. B. (1994)] : il répartit les individus dans l'espace en clôturant les différentes composantes de l'organisation ; il contrôle l'activité, et notamment les emplois du temps, et impose des réunions budgétaires mensuelles très détaillées aux managers des centres de profit ; il dresse les individus par la surveillance hiérarchique, la sanction normalisatrice et l'examen. La forte surveillance hiérarchique, l'utilisation de sanctions normalisatrices et les examens auxquels sont soumis les managers les rend « soumis, dociles et obéissants » [MacIntosh N. B. (1994), p. 228]. Cette

normalisation des comportements, si elle se fait sans violence physique, n'est pas pour autant sans effet sur les managers. L'un d'eux justifie d'ailleurs sa démission d'ITT en déclarant : « j'ai décidé de rejoindre le genre humain » [MacIntosh N. B. (1994), p. 238]. ITT n'est pas un cas isolé : le style de gestion de Geneen a en effet souvent été présenté comme un modèle [MacIntosh N. B. (1994)]. On le retrouve notamment dans la division plastique d'un groupe multinational [Roberts J. (1990)], chez un distributeur automobile [Cowton C. J. et Dopson S. (2002)] ou chez un équipementier automobile [Lambert C. et Pezet E. (2007)]. De plus, « les manuels de contrôle de gestion regorgent de sous-entendus concernant la surveillance disciplinaire, la punition et la normalisation » [MacIntosh N. B. (1994), p. 239].

La théorie foucaldienne permet ainsi de mieux cerner les effets des dispositifs de contrôle. Ce sont à la fois des langages et des modes de calcul qui permettent d'enregistrer, de classer et de mesurer. Ils constituent un cadre à la fois cognitif et corporel, mais un cadre invisible, ou du moins qui n'apparaît que lorsque l'on tente d'y échapper. Le langage financier est un dénominateur commun qui fournit une « table des lois » [Townley B. (1995)]. Associé à une « matrice disciplinaire », il fait de la comptabilité et du contrôle de gestion un mécanisme disciplinaire qui peut être utilisé comme mode de gouvernement [Townley B. (1995)].

L'utilisation des travaux de Foucault, ou plutôt de la « métaphore » du panoptique, a été remise en cause, notamment concernant le cas ITT : d'une part, ce n'est pas la comptabilité, mais bien l'idéologie promue par Harold Geneen, qui explique la forme prise par le contrôle à ITT ; d'autre part, la comptabilité n'était pas utilisée pour voir sans être vu, mais pour voir *et surtout* pour être vu [Bouquin H. (2005)]. Ces remarques ne contredisent cependant pas l'argument principal – la comptabilité permet de rendre les individus calculables et gouvernables – mais plutôt l'utilisation parfois excessive d'une métaphore. Celle-ci a incité les auteurs en comptabilité à privilégier une définition disciplinaire du contrôle, occultant

l'analyse proposée par Foucault de la « gouvernementalité »¹¹ qui intègre les effets du contrôle sur le mode d'existence du sujet, sur sa subjectivité¹² [Pezet E. (2004)].

En effet, si l'œuvre de Foucault s'est caractérisée par une évolution et une redéfinition continue de son projet, les auteurs en comptabilité et en contrôle de gestion ont généralement mobilisé des concepts présentés dans *Surveiller et punir*, livre dans lequel Michel Foucault étudie des dispositifs disciplinaires exécutant des programmes permettant de rendre les corps dociles [Foucault M. (1975)]. En particulier, leur conception du pouvoir semble en faire une influence immédiate et irrésistible. Si la liberté des « sujets » est (parfois) reconnue, elle apparaît comme sans conséquences [Ahrens T. et Chapman C. S. (2007)].

Une lecture en termes de « gouvernementalité » et de « modes de subjectivation » permet de proposer une vision du contrôle comme issu de situations locales. Le pouvoir, diffus, est lié à des situations stratégiques particulières, et non à l'influence qu'auraient des « dominants » sur des « dominés » comme chez les marxistes (ou des gouvernants sur des gouvernés, pour reprendre des termes plus foucauldien) [Foucault M. (1976), p. 123]. Ainsi, contrairement aux approches marxistes, le pouvoir n'est chez Foucault ni donné, ni échangé. Il ne peut être approprié car il ne peut être possédé, mais uniquement exercé [Foucault M. (1975), p. 35 ; voir aussi Ezzamel M. (1994)]. Par exemple, la situation de confession (religieuse, psychanalytique, vis-à-vis d'un mentor, envers ses proches, etc.) crée un pouvoir incitant l'individu à se conformer à certaines normes pour ne pas devoir avouer une déviance éventuelle. Ce pouvoir apparaît aussi bien dans la discussion ou la coopération que dans le conflit ouvert, et tous les participants en subissent les effets¹³. Ainsi, les « pouvoirs » peuvent

¹¹ Sur le concept de gouvernementalité, voir notamment Foucault [2004]

¹² Foucault parle de « modes de subjectivation », de constitution du sujet, c'est-à-dire de dispositifs de transformation des individus en sujets. Voir notamment Foucault [1982 ; 1984 ; 2001].

¹³ Cette définition du pouvoir est donc très proche de ce que les sociologues nomment le contrôle social.

reposer sur des techniques disciplinaires¹⁴, mais aussi sur le principe de l'aveu, l'association des deux permettant de « gouverner » la subjectivité des individus [Covaleski M. A. et *al.* (1998)]. Alors que la mesure de déviations à une norme permet d'orienter les comportements, c'est l'incitation à avouer ses actes et attitudes qui permet de créer une « technologie du soi »¹⁵, donc un dispositif influençant les perceptions subjectives autant que les actions concrètes des individus. Par exemple, Covaleski et *al.* [1998] illustrent comment l'association d'une direction par objectifs avec la pratique du « *coaching* » permet de transformer des professionnels autonomes en managers travaillant pour le compte d'une organisation commerciale¹⁶. Il ne s'agit donc plus pour ces managers d'atteindre une norme, mais de ressembler à une norme [Covaleski M. A. et *al.* (1998)].

L'architecture des systèmes de contrôle crée donc un régime de pouvoir, un cadre qui oriente l'attention dans certaines directions plutôt que d'autres et rend les individus « gouvernables ». Leur apparente objectivité est une façade permettant à certains acteurs de mieux connaître les pratiques des autres et de réorienter leur subjectivité, c'est-à-dire la manière dont ils vivent leurs activités et le sens qu'ils donnent aux événements qui les touchent. Cependant, les individus peuvent parfois prendre conscience des situations stratégiques auxquelles ils s'intègrent, et donc se saisir de ces dispositifs, les réorienter dans un sens particulier. Alors, les « sujets » peuvent se voir en « acteurs », tenter de prendre le contrôle des dispositifs et les retourner, les orienter dans un sens qui leur est plus favorable.

¹⁴ Rappelons que *Surveiller et punir* a été traduit en anglais par *Discipline & punish*. C'est pourquoi nous parlons ici de « techniques disciplinaires », bien que cette discipline des hommes repose en fait sur des techniques de surveillance.

¹⁵ Les auteurs se sont intéressés au gouvernement des autres par la création d'une technologie de constitution du sujet. Pour une analyse en termes de gouvernement de soi-même et des autres par le « souci de soi », voir Lambert et Pezet [2007].

¹⁶ On peut noter que, selon Henri Bouquin, la mise en place d'une direction par objectifs introduit une forme de conditionnement [Bouquin H. (2008), p. 192]. Elle permettrait donc de constituer un dispositif de surveillance et de technologie du soi.

3. Les approches critiques en contrôle : bilan et perspectives de recherche

Les recherches critiques, fondées sur des études de terrains originaux, menées à travers une pluralité de méthodologies et interprétées selon des cadres théoriques alternatifs, ont levé les postulats de rationalité, de neutralité et d'objectivité des technologies de contrôle. Elles ont ainsi permis de mieux en saisir les effets de rationalisation, de domination et de discipline. Cependant, ces approches ont subi plusieurs critiques, qui permettent d'identifier plusieurs axes possibles pour mener des recherches futures.

3.1. *Les apports de la critique*

La revue de littérature réalisée montre que les approches critiques ont permis de renouveler la compréhension que nous avons des systèmes de contrôle. Plusieurs éléments peuvent expliquer ce phénomène.

En premier lieu, le but des recherches réalisées n'est plus uniquement, comme pour le courant dominant, de proposer les bons outils de contrôle de gestion, mais aussi de comprendre les raisons de l'adoption de ces outils ou leurs impacts sur les luttes de pouvoir. Ensuite, le niveau d'analyse change. Il sort de la relation interindividuelle pour prendre en compte le champ organisationnel (approches néo-institutionnelles) et plus globalement l'impact sur la société (approches foucaaldiennes et marxistes). Enfin, l'histoire et les études de cas sont des méthodes d'analyse privilégiées dans ces approches, qui rejettent largement les méthodes expérimentales, analytiques ou à partir de bases de données. Elles permettent ainsi une prise en compte de l'environnement social, au détriment de la quantification que rendent possible les méthodes économiques. Ces approches permettent de montrer que le présent n'était pas inévitable en mettant en évidence les solutions alternatives qui ont été écartées.

Les « théories orthodoxes du management décrivent les organisations comme des ensembles uniformes où se nouent des relations rationnelles et coopératives et dont les participants travaillent en harmonie pour atteindre des objectifs acceptés par tous et bénéfiques pour

chacun » [Cooper D. J. et Hopper T. (2007), p. 211]. Les hypothèses sur l'organisation ou sur la rationalité des acteurs faites par les recherches critiques se démarquent largement des hypothèses défendues par les théories orthodoxes. Ceci permet d'envisager les dispositifs de contrôle comme des outils de rationalisation, de domination et de discipline (voir tableau 2).

Tableau 2 – Les approches critiques en contrôle de gestion : proposition de synthèse

	Approches néo-institutionnelles	Approches marxistes	Approche foucauldienne
But des recherches	Décrire pour comprendre	Identifier les sources de la domination pour changer la société	Dévoiler pour rendre les individus conscients
Question(s) sous-jacente	Quelles sont les raisons pour lesquelles les systèmes de contrôle de gestion se développent ?	À qui profitent les systèmes de contrôle de gestion ? Comment les dirigeants et les actionnaires les utilisent-ils pour reproduire les structures de pouvoir entre classes ?	Quels sont les effets des systèmes de contrôle ? Quels sont leurs liens avec les programmes sociétaux de gouvernement ?
Résultats empiriques	Les systèmes de contrôle reflètent les attentes du champ organisationnel dans lequel l'organisation s'insère, ils peuvent ainsi participer à la légitimation de l'organisation	Les systèmes de contrôle de gestion permettent d'intensifier et de flexibiliser la force de travail. L'utilisation du contrôle de gestion dépend de la capacité des travailleurs à se défendre.	Les systèmes de contrôle permettent de rendre calculables les comportements et, ainsi, de discipliner les individus.
Niveau d'analyse et terrains privilégiés	Analyse au niveau organisationnel ou du champ organisationnel	Analyse au niveau des groupes d'individus (classes) et de la société	Analyse au niveau des individus et de la société
Méthodes utilisées	Études de cas	Études de cas Histoire	Études de cas Histoire
Hypothèses sur les buts de l'organisation	L'organisation est un acteur qui doit s'adapter à son environnement institutionnel	L'organisation est un lieu d'exploitation permettant de servir les intérêts dominants	L'organisation est un lieu de savoir et de pouvoir permettant de rendre les individus gouvernables
Hypothèses sur la rationalité	La rationalité des agents est limitée	Chaque classe sociale a un comportement rationnel	La rationalité des agents est située
<i>Hypothèses sur les rôles du contrôle de gestion</i>	<i>Les systèmes de contrôle sont des mythes rationnels qui permettent à l'organisation de se légitimer</i>	<i>Les systèmes de contrôle sont des outils de domination et d'exploitation de la force de travail</i>	<i>Les systèmes de contrôles sont des dispositifs de gouvernement</i>

Ces recherches réintroduisent donc les problèmes de pouvoir et d'intérêts au cœur de l'étude des systèmes de contrôle de gestion. Elles ont aussi élargi le champ d'étude à d'autres organisations en prenant en compte leurs spécificités (organisations publiques, associations) et à d'autres horizons géographiques, contrairement au courant dominant dont l'unique centre d'intérêt repose sur les entreprises nord-américaines [Hopwood A. G. (2002) ; Dillard J.

(2008)]¹⁷. Elles ont ainsi mis en évidence que les systèmes de contrôle ne sont ni objectifs, ni neutres, et que leurs évolutions ne s'expliquent pas par des changements purement techniques mais qu'ils résultent d'une construction sociale et de luttes, entre classes ou entre professions, pour l'obtention d'un pouvoir. Ainsi, l'étude des rôles des systèmes de contrôle ne peut suffire à comprendre les motifs de leur diffusion. Burchell et *al.* [1980] soulignent que « les rôles peuvent émerger à distance des pratiques [...]. Il n'y a pas de raison de s'attendre à ce que les motifs qui ont initialement conduit à la justification et au développement d'un changement puissent fournir une explication de la diffusion de ce changement » [Burchell S. et *al.* (1980), p. 9]. Dans ce cadre, les phénomènes de résistance aux changements des acteurs ne peuvent s'interpréter uniquement comme un phénomène psychologique ou non rationnel [Cooper D. J. et Hopper T. (2007)].

Les chercheurs critiques considèrent, de plus, que le contrôle de gestion est une pratique qui s'inscrit dans un contexte social et qui a en retour un impact sur la société auquel il faut être attentif. Les recherches critiques interrogent donc la finalité de la recherche en contrôle de gestion mais aussi le projet que poursuivent les chercheurs dans ce domaine. Ceci leur a permis de discuter l'impartialité revendiquée par les chercheurs du modèle traditionnel, en montrant que, bien souvent, ces recherches permettent de reproduire le point de vue de certaines coalitions au détriment des autres. Une des préconisations du courant critique est que, ne pouvant être parfaitement objectif, le chercheur doit se demander quels intérêts il sert, et non revendiquer une absence totale de subjectivité [Jermier J. M. (1998)]. De ce fait une attention particulière est accordée à l'utilisation des recherches qui sont produites, car celles-ci « influencent le monde qu'elles observent et [...] ont une responsabilité pour améliorer le bien être des gens dans les organisations » [Cooper D. J. et Hopper T. (2007), p. 207]. Ces chercheurs ne s'adressent pas uniquement, ni en priorité, aux managers, mais bien à la société

¹⁷ Un des thèmes important de la recherche critique concerne l'étude des genres. Certaines études ont porté plus spécifiquement sur les comptables. Pour une synthèse de la littérature sur le sujet voir Dambrin et Lambert [2006].

dans son ensemble (salariés, législateurs, syndicalistes, citoyens, consommateurs, dirigeants, etc.). À ce titre, la recherche critique montre que l'observation ne peut se limiter aux frontières de l'organisation étudiée ; elle doit aussi prendre en compte la société. Les recherches critiques sont ainsi porteuses d'un projet de changement et s'interrogent sur l'intérêt public. Ceci a par exemple conduit certains auteurs à questionner le caractère démocratique des systèmes de mesure et de contrôle [Rose N. (1991)].

En montrant que les choses ne sont pas inévitables, que les outils sont des constructions sociales, les approches critiques rendent discutables les dispositifs de contrôle adoptés dans les organisations. Elles montrent que si les choses ne sont pas inéluctables, bien souvent les mêmes problématiques se répètent. Les nouveaux outils, les nouvelles pratiques, les nouveaux discours doivent être évalués et discutés à l'aune de l'histoire. En procédant ainsi, les recherches critiques tentent de réintroduire la discussion de ces dispositifs dans le débat démocratique afin d'éviter qu'il ne soit accaparé par des experts.

3.2. Une critique de la critique

Un certain nombre de limites doivent cependant être mises en évidence. Elles concernent notamment l'absence de cadre unifié et le vagabondage théorique, le peu d'impact de ces recherches sur les pratiques et l'ambiguïté de la posture critique.

Au niveau théorique, la recherche critique est « polycentrique » et se définit d'abord par son opposition au courant dominant, ce qui peut rendre difficile la mise en évidence de ses contributions et l'accumulation des connaissances [Ahrens T. et *al.* (2008)]. En effet, les courants mobilisés dans le champ critique « relèvent [...] d'un éclectisme qui n'échappe pas toujours aux effets de rhétorique ou même de mode » [Berland N. et Pezet A. (2009)]. L'utilisation des théories critiques (et notamment des travaux des philosophes français) semble parfois relever plus d'une stratégie de différenciation que d'une réelle volonté de compréhension des phénomènes. Certains reprochent ainsi aux chercheurs critiques de

privilégier les recherches exploratoires au détriment des recherches confirmatoires, de ne pas indiquer clairement leurs contributions, de favoriser la complexité et l'ambiguïté au détriment de la parcimonie, d'utiliser un jargon propre à la communauté et incompréhensible pour le commun des mortels, et de se focaliser sur les exceptions au détriment des situations classiques [Merchant K. A. (2008)]. Inversement, on peut considérer que la diversité des théories utilisées reflète une certaine curiosité intellectuelle des chercheurs de ce courant [Hopwood A. G. (2002)], curiosité dont les recherches du courant dominant sont aujourd'hui largement dépourvues¹⁸.

Par ailleurs, l'évolution du champ s'est traduite par une situation où certaines recherches, revendiquant une posture critique, semblent en contradiction avec les principes énoncés dans les articles considérés comme fondateurs du courant. L'ambiguïté du concept même de recherche critique, ou plutôt alternative, peut être questionnée. Cette ambiguïté rend délicate l'identification de courants et de programmes spécifiques, voire des éléments qui permettent de catégoriser une recherche comme « critique » (comme en témoignent, par exemple, les différentes catégorisations présentées ci-dessus). En effet, les chercheurs en contrôle ont laissé de côté certaines théorisations qui se sont pourtant révélées fructueuses dans d'autres champs de la recherche en gestion. Cooper et Hopper [2007] remarquent ainsi que, si les écrits marxistes et foucaaldiens sont particulièrement représentés dans les recherches en contrôle, ce qu'ils nomment Théorie Critique (dont les majuscules signalent qu'ils en adoptent le sens restreint et non plus étendu) reste largement occulté. Ils préconisent ainsi de s'inspirer plus largement des travaux néo-marxistes¹⁹, de l'école de Francfort. Si la pensée d'Habermas est parfois mobilisée, les travaux d'Adorno et Horkheimer, pourtant au centre de

¹⁸ Par exemple, lorsque Merchant [2008, p. 903] affirme : « comme individu, je suis curieux de beaucoup de choses ; je ne suis pas juste carriériste. Je voudrais connaître où est la fin de l'univers et ce qui est au-delà. Je voudrais connaître les causes de l'autisme et ce que nous pourrions faire pour empêcher le problème. Mais quand je suis dans mon rôle de professeur d'école de commerce et qu'il est temps de préparer mon cours ou de concevoir ma prochaine recherche, ma curiosité se rétrécit. Je veux quelque chose que je peux utiliser. Ceci est, pour moi, la pertinence. »

¹⁹ Les auteurs y incluent les travaux de Bourdieu, dans le sens où ils prolongeraient selon eux la vision marxiste d'une société marquée par une lutte des classes.

la philosophie critique de Francfort, et utilisés en théorie des organisations, aussi bien que ceux de Marcuse, sont peu mobilisés en contrôle de gestion [Cooper D. J. et Hopper T. (2007)].

Sur un plan institutionnel, de nombreuses recherches sont financées par des organisations professionnelles (bien qu'il s'agisse généralement des associations anglaises ou européennes et non plus nord-américaines), voire parfois par les entreprises étudiées elles-mêmes, ce qui permet d'en questionner l'indépendance.

De plus, la rédaction de longs comptes rendus littéraires, de même que la mobilisation d'écrits sociologiques et philosophiques, créent parfois plus d'exclusion que d'intégration. La maîtrise de la langue, voire la connaissance de la culture britannique, deviennent parfois les signes de la distinction symbolique entre les chercheurs. En s'institutionnalisant, le courant alternatif de recherche en contrôle semble reproduire certains comportements qui avaient été dénoncés chez les tenants du courant dominant. De manière plus étonnante, il semble parfois s'apparenter à un réseau nécessaire pour des auteurs n'adhérant pas aux conceptions des premiers chercheurs critiques, mais se trouvant exclus de fait des revues nord-américaines. À ce titre, les revues critiques sont finalement plus ouvertes géographiquement (et donc plus internationales) que les revues majeures nord-américaines.

Enfin, le lien des recherches critiques avec la pratique est généralement très distendu. Bien souvent, les chercheurs critiques ne parlent pas réellement aux praticiens [Scapens R. W. (2008)]. Certains considèrent ainsi que ces recherches ne sont pas pertinentes car elles ne sont pas utiles à court terme [Merchant K. A. (2008)]. Il ne semble d'ailleurs pas, contrairement au courant dominant, que les recherches critiques en contrôle aient eu une quelconque influence sur la réglementation comptable ni sur les lois sur la gouvernance. De plus, il n'existe pas réellement de manuel qui reprenne les résultats des recherches critiques en contrôle de gestion [Ahrens T. et *al.* (2008)]. Est-ce que cela signifie que la recherche critique ne concerne que

les étudiants en doctorat ou les chercheurs ? Les premiers chercheurs critiques avaient pour ambition de réformer les organisations et la société, de dévoiler pour mieux modifier, de dénoncer pour améliorer. Or, la performativité de ces recherches s'est révélée particulièrement faible, car coupée des pratiques managériales. Peu de recommandations pratiques émanent finalement de la recherche critique [Cooper D. J. et Hopper T. (2007)].

3.3. Approches critiques : proposition d'un agenda de recherche

Au niveau épistémologique, voire ontologique, une controverse commence à émerger au sein du courant critique en contrôle. Certains chercheurs, critiques au sens large mais moins orientés vers la déstabilisation du *statu quo* et plus enclins à aider les managers, s'orientent vers des postures moins « radicales » [voir, par exemple, la théorie de la pratique proposée par Ahrens T. et Chapman C. S. (2007)]. Ce nouvel axe de recherche, fondé sur une posture réflexive mais pas sur une dénonciation de l'injustice sociale, a fait naître un débat interne entre les « anciens » et les « modernes »²⁰. Pourtant, parler aux praticiens, c'est risquer de tomber dans les travers du modèle dominant. Il y a certainement une autre voie, mais elle est étroite, qui vise à ne plus fournir des outils « presse-bouton » aux managers mais au contraire à les inciter à prendre conscience des implications et des conséquences – pour leur organisation et pour la société – des dispositifs de contrôle mis en place. À ce titre, plusieurs pistes peuvent être explorées.

D'abord, les postures critiques sont très souvent dans la dénonciation de pratiques aliénantes et disciplinaires. La variété et l'originalité des terrains étudiés pourraient aussi être mises à profit pour illustrer des alternatives aux modèles implicites servant de référence au courant dominant. Si la recherche critique a pour fondement de ne pas chercher à légitimer l'ordre établi, l'étude des organisations atypiques ou des alternatives aux dispositifs classiques de contrôle peut se montrer riche en enseignements. Ainsi, la description des dispositifs de

²⁰ Voir la controverse (le « débat polyphonique ») présentée dans le numéro spécial de *CPA* paru en 2008, volume 19, numéro 6.

contrôle mis en place dans des associations ou des coopératives, de leurs avantages (mais aussi de leurs limites) pourrait esquisser d'autres possibles en la matière. De la même manière, la description de techniques oubliées, renfermant pourtant une visée émancipatrice, peut favoriser un enseignement conscient de ses conséquences possibles. À ce titre, certaines expériences menées dans les entreprises françaises pourraient constituer des alternatives. Par exemple, l'étude du Surplus de Productivité Globale, dispositif promu durant les années 1970 dans quelques entreprises publiques, pourrait être éclairante. Il s'agissait non pas de mesurer la création de valeur pour l'actionnaire mais de comprendre la formation du surplus et sa répartition entre les parties prenantes [Burlaud A. et Dahan L. (1985) ; Malo J. L. (1997) ; Maitre P. (1978)]. De la même manière, l'étude de l'utilisation (ou non) des tableaux de bord sociaux ou des indicateurs de suivi de la responsabilité sociale des entreprises peuvent offrir des terrains d'étude originaux [Capron M. (2000) ; Marquès E. (1976)]. Dans ces domaines, les recherches francophones, par l'attention qu'elles portent au démontage des techniques, peuvent constituer une voie de renouvellement de l'approche critique.

Ensuite, sur un plan méthodologique, le courant dominant s'est focalisé sur le point de vue des managers, et notamment des dirigeants, ou des actionnaires. Les recherches critiques ont pris la mesure de ce problème sans en tirer toutes les conséquences : la plupart des données collectées le sont toujours auprès de managers. La prise en compte d'une multiplicité de points de vue permettrait d'offrir une tribune nouvelle aux voix généralement exclues du « débat public » sur les technologies du contrôle. Les positions, discours, pratiques et sentiments des employés (bien que de nombreux comptables aient le statut d'employés, et malgré l'existence d'assistants contrôleurs de gestion) ou des ouvriers restent largement oubliés, rendus silencieux, comme s'ils n'étaient pas concernés par les pratiques de contrôle. Des études de terrain plus ethnographiques permettraient de mieux comprendre le point de

vue des « contrôlés », mais aussi de faire ressortir leur influence sur les pratiques de contrôle elles-mêmes.

Plus largement, les recherches sur le contrôle pourraient mettre de manière plus explicite la démocratie au cœur de leurs interrogations. En effet, une des justifications du contrôle de gestion en tant que dispositif de gouvernement des organisations a été son caractère démocratique. Ainsi, Drucker [1975] souligne qu'en substituant « la pratique d'un contrôle gestionnaire autonome à celle qui reposait sur la domination », le contrôle de gestion permet d'atteindre un « idéal » démocratique dans lequel la responsabilité de chaque individu est mesurée dans le cadre d'un contrat passé préalablement à l'action. De la même manière, l'introduction de dispositifs de contrôle de gestion dans les organisations publiques est souvent présentée comme une voie pour leur démocratisation, le choix des mesures permettant la discussion des finalités poursuivies. Les recherches déjà menées montrent au contraire que le contrôle de gestion favorise certaines voix au détriment des autres. Ne faudrait-il pas alors questionner l'impact de ces dispositifs sur la démocratie ? Les recherches critiques s'attachent généralement à dénoncer les effets néfastes des dispositifs de contrôle, mais ne tentent pas de décrire, ni même d'imaginer, des possibilités alternatives favorisant l'expression démocratique ou l'intégration des intérêts de l'ensemble des citoyens aux préconisations managériales.

Au-delà de ces axes de recherche, il est nécessaire de porter une attention plus grande à la transmission des connaissances produites auprès d'un public dépassant le champ académique. En effet, donner accès au savoir comptable à ceux qui ne sont pas officiellement chargés de le mettre en pratique pourrait constituer un moyen, pour les auteurs critiques, de permettre aux individus qui subissent le gouvernement par les chiffres d'apercevoir les phénomènes de légitimation de la comptabilité, et donc de les remettre plus facilement en cause – ou, au moins, de les rendre discutables. La formation des futurs utilisateurs et concepteurs de ces

outils semble aussi constituer une voie privilégiée pour rendre ces recherches plus performatives. Sensibiliser les étudiants aux implications sociales des « techniques » enseignées, leur présenter des possibilités alternatives et les inciter à agir de manière réflexive pourrait constituer une étape importante pour une pratique émancipatrice. À ce titre, les recherches critiques devraient intégrer des apports pédagogiques, permettant de proposer un enseignement intégrant les résultats de recherche produits dans ce domaine, et conscient des enjeux soulevés par leurs auteurs.

4. Conclusion

Au final, la recherche critique en contrôle de gestion, même si on peut lui reprocher d'employer un jargon parfois hermétique pour dire des choses simples ou son éparpillement qui rend difficile l'accumulation des connaissances, a permis de faire entendre d'autres voix en explorant des terrains originaux. De plus, ce courant de recherche tente, le plus souvent, d'étudier le contrôle de gestion « en action » en replaçant dans leur contexte, contrairement aux recherches du courant dominant, des descriptions riches de situations concrètes. Cette posture a permis d'introduire une réflexion sur les dispositifs de contrôle qui n'est plus limitée par le postulat de leurs rationalité, neutralité et objectivité.

Pour comprendre l'importance de ce courant, il peut être utile d'en replacer les apports dans un contexte politique de lutte entre les disciplines et les courants pour l'obtention des postes et des crédits de recherche, ainsi que pour l'accès aux revues les mieux classées [Bourdieu P. (2001) ; Chapoulie J.-M. (2001)]. Aux États-Unis, la recherche comptable, dont le contrôle de gestion est une sous discipline, est en déclin [Fogarty T. J. et Markarian G. (2007) ; Swanson E. P. et *al.* (2007)]. Elle ne réussit plus à attirer des doctorants, et le nombre de professeurs titulaires a baissé (en valeur absolue, mais aussi en proportion par rapport aux autres disciplines de la gestion). En fait, les chances d'obtenir le statut de « *full professor* » en comptabilité dans les universités nord-américaines sont bien moins élevées que dans les autres

disciplines de gestion. En outre, les recherches comptables sont de moins en moins citées en dehors des revues comptables [Bricker R. et *al.* (2003) ; Biehl M. et *al.* (2006)].

La situation de la recherche en contrôle de gestion est encore plus critique. La discipline disparaît progressivement des programmes de formation au doctorat et des revues nord-américaines, car moins efficiente en termes de publications [Tuttle B. et Dillard J. (2007)]. Aujourd'hui, une bonne partie de la recherche en contrôle de gestion est donc réalisée en dehors des revues nord-américaines. Zimmerman²¹ [2001] se montre d'ailleurs indigné lorsqu'il constate qu'une revue de littérature, pourtant très orthodoxe, publiée dans son journal par Ittner et Larcker [2001], ne comprend que 23% de références provenant de revues nord-américaines. En effet, pour les synthèses réalisées dans le même numéro sur les autres champs de la comptabilité, la moyenne est de 51%. Il regrette aussi le faible nombre de références à des revues d'économie et de finance. Il en déduit que la recherche réalisée en contrôle de gestion manque de pertinence, du fait notamment d'un recours insuffisant à l'économie – qu'il présente comme la première (et la seule) science sociale. Il propose, pour remédier à ces insuffisances, de changer les méthodes d'évaluation des chercheurs, et notamment de ne plus prendre en compte les articles publiés dans des journaux ou des revues professionnelles. Ceci permettra de s'assurer que les chercheurs en contrôle de gestion font des recherches plus théoriques et moins pratiques. Ses préconisations peuvent laisser songeur. Faut-il inféoder plus encore le contrôle de gestion à l'économie et à la finance de marché ? Faut-il nécessairement inscrire la recherche en contrôle dans le cadre d'une pensée unique, fondée sur la théorie de l'agence ? Certes, cette théorie a eu un impact performatif fort sur les praticiens, les réglementations de la gouvernance ou la normalisation comptable. Elle est cependant porteuse d'une idéologie [Ferraro F. et *al.* (2005) ; Cohen J. R. et Holder-Webb L. (2006)] qu'elle ne reconnaît pas (contrairement aux postures critiques), qui s'avère

²¹ Fondateur avec Watts en 1979 du *Journal of Accounting and Economics* qui a développé, dans le prolongement de la théorie de l'agence, la « théorie positive de la comptabilité ».

discutable théoriquement et empiriquement [Rocha H. O. et Ghoshal S. (2006) ; Chwastiak M. (1999) ; Kunz A. H. et Pfaff D. (2002)] et dont les conséquences sur la pratique peuvent être désastreuses [Ghoshal S. et Moran P. (1996)] – comme l’admettent d’ailleurs les initiateurs de la théorie de l’agence eux-mêmes, sans en tirer toutes les conséquences [Jensen M. C. (2001) ; Jensen M. C. et *al.* (2004)]. Un rapprochement plus fort avec l’économie serait-il porteur d’une nouvelle vitalité de la discipline, ou précipiterait-il sa disparition en amplifiant la désaffection des chercheurs pour ce domaine (ceux qui sont attirés par la finance de marché ou par l’économie vont dans ces disciplines) et la coupure avec le monde professionnel ?

Finalement, la fragmentation de la recherche dans le domaine du contrôle de gestion, liée à l’émergence du courant critique, peut être une opportunité au niveau académique et scientifique pour la discipline. Ainsi, les recherches du courant critique en contrôle de gestion, preuve de leur vitalité, sont aujourd’hui publiées et citées en dehors de leur champ initial, et notamment en théorie des organisations, en stratégie et en sociologie²², ce que les recherches du courant comptable orthodoxe ont de plus en plus de mal à obtenir [Mensah Y. M. et *al.* (2004) ; Biehl M. et *al.* (2006)]. Les recherches critiques ont, de plus, ouvert des possibilités de publication à des chercheurs n’étant pas en poste aux États-Unis, auxquels les revues orthodoxes sont largement fermées [Lukka K. et Kasanen E. (1996) ; Everett J. (2008)]. Dans un domaine tel que le contrôle de gestion, où la prise en compte du contexte social est primordiale, l’existence d’une diversité de courants est un gage de scientificité des recherches et d’innovation [Reiter S. A. et Williams P. F. (2002) ; Hopwood A. G. (2008)]. La diversité des méthodes, des terrains et des théories mobilisées par les théories critiques est certainement plus favorable que nuisible à la qualité des résultats produits.

²² Pour quelques exemples représentatifs, voir : [Covaleski M. A. et Dirsmith M. W. (1988b) ; Covaleski M. A. et *al.* (1998) ; Espeland W. N. et Stevens M. L. (1998) ; Oakes L. S. et *al.* (1998) ; Hasselbladh H. et Kallinikos J. (2000) ; Townley B. et *al.* (2003) ; Clegg S. et Courpasson D. (2004) ; Power M. (2004) ; Denis J.-L. et *al.* (2006)].

Références bibliographiques

- Ahrens, T., Becker, A., Burns, J., Chapman, C. S., Granlund, M., Habersam, M., Hansen, A., Khalifa, R., Malmi, T., Mennicken, A., Mikes, A., Panozzo, F., Piber, M., Quattrone, P., Scheytt, T. [2008], « The future of interpretive accounting research: A polyphonic debate », *Critical Perspectives on Accounting*, volume 19, n°6, p. 840-866.
- Ahrens, T., Chapman, C. S. [2007], « Management accounting as practice », *Accounting, Organizations and Society*, volume 32, p. 5-31.
- Alcouffe, S., Berland, N., Levant, Y. [2008], « Actor-networks and the diffusion of management accounting innovations: A comparative study », *Management Accounting Research*, volume 19, n°1, p. 1-17.
- Ansari, S. L., Euske, K. J. [1987], « Rational, rationalizing, and reifying uses of accounting data in organizations », *Accounting, Organizations and Society*, volume 12, n°6, p. 549-570.
- Armstrong, P. [1985], « Changing management control strategies: The role of competition between accountancy and other organisational professions », *Accounting, Organizations and Society*, volume 10, n°2, p. 129-148.
- Armstrong, P. [2000], « Accounting for insecurity », *Critical Perspectives on Accounting*, volume 11, p. 383-406.
- Armstrong, P., Marginson, P., Edwards, P., Pucell, J. [1996], « Budgetary control and the labour force: Findings from a survey of large British companies », *Management Accounting Research*, volume 7, p. 1-23.
- Baxter, J., Chua, W. F. [2003], « Alternative management accounting research: Whence and whither », *Accounting, Organizations and Society*, volume 28, n°2-3, p. 97-126.
- Berger, P., Luckmann, T. [1966], *The social construction of reality*, Doubleday, New York.
- Berland, N., Chevalier Kuszla, C., Sponem, S. [2008], On ne gère bien que ce que l'on mesure, dans A. Pezet, S. Sponem, *Petit bréviaire des idées reçues en management*, Éditions La Découverte, Paris, p. 159-168.
- Berland, N., Chiapello, E. [2004], « Le rôle des réformateurs sociaux dans la diffusion de nouvelles pratiques de gestion: Le cas du contrôle budgétaire en France (1930-1960) », *Comptabilité, Contrôle, Audit*, volume 10, p. 133-160.
- Berland, N., Chiapello, E. [2009], « Criticisms of capitalism, budgeting and the double enrolment: Budgetary control rhetoric and social reform in France in the 1930s and 1950s », *Accounting, Organizations and Society*, volume 34, n°1, p. 28-57.
- Berland, N., Pezet, A. [2009], Quand la comptabilité colonise l'économie et la société. Perspectives critiques dans les recherches en comptabilité, contrôle, audit, dans D. Golsorkhi, I. Huault, B. Leca, *Les études critiques en management. Une perspective française*, Presses Universitaires de Laval (à paraître).
- Biehl, M., Kim, H., Wade, M. [2006], « Relationships among the academic business disciplines: A multi-method citation analysis », *Omega*, volume 34, n°4, p. 359-371.
- Boland, J., Richard J., Pondy, L. R. [1983], « Accounting in organizations: A union of natural and rational perspectives », *Accounting, Organizations and Society*, volume 8, n°2-3, p. 223-234.
- Bonner, S. E., Hesford, J. W., Van der Stede, W. A., Young, S. M. [2006], « The most influential journals in academic accounting », *Accounting, Organizations and Society*, volume 31, n°7, p. 663-685.
- Bouquin, H. [2005], Harold sidney geneen : "Les chiffres vous rendent libre. Libre de manager !", dans *Les grands auteurs en contrôle de gestion*, Éditions EMS, Paris, p. 145-154.
- Bouquin, H. [2008], *Le contrôle de gestion. Contrôle de gestion, contrôle d'entreprise et gouvernance*, Presses Universitaires de France, Paris, 8ème édition (1ère édition en 1986).
- Bourdieu, P. [1980], *Le sens pratique*, Éditions de Minuit, Paris.
- Bourdieu, P. [2001], *Science de la science et réflexivité*, Raisons d'agir, Paris.
- Bourguignon, A. [2003], « Il faut bien que quelque chose change pour que l'essentiel demeure : La dimension idéologique du nouveau contrôle de gestion », *Comptabilité Contrôle Audit*, volume 9, numéro spécial, p. 27-53.
- Bourguignon, A. [2005], « Management accounting and value creation: The profit and loss of reification », *Critical Perspectives on Accounting*, volume 16, n°4, p. 353-389.
- Bourguignon, A. [2006], *Les instruments de gestion au risque de la réification*, Mémoire d'Habilitation à Diriger des Recherches, Université Paris Dauphine.
- Bourguignon, A., Malleret, V., Norreklit, H. [2004], « The American balanced scorecard versus the French tableau de bord: The ideological dimension », *Management Accounting Research*, volume 15, n°2, p. 107-134.
- Braverman, H. [1974], *Labor and monopoly capital*, Monthly Review Press, New York.
- Bricker, R., Borokhovich, K., Simkins, B. [2003], « The impact of accounting research on finance », *Critical Perspectives on Accounting*, volume 14, n°4, p. 417-438.
- Bromwich, M. [2007], « Economics in management accounting », dans C. S. Chapman, A. G. Hopwood, M. D. Shields, *Handbook of management accounting research*, volume 1, Elsevier, Oxford, p. 137-162.

- Burchell, S., Clubb, C., Hopwood, A., Hughes, J., Nahapiet, J. [1980], « The roles of accounting in organizations and society », *Accounting, Organizations and Society*, volume 5, n°1, p. 5-27.
- Burlaud, A., Dahan, L. [1985], « Global Productivity Surplus Accounts », *International Journal of Accounting*, volume 21, n°1, p. 159-169.
- Burrell, G., Morgan, G. [1979], *Sociological paradigms and organizational analysis*, Heinemann, Oxford.
- Caplan, E. H. [1966], « Behavioral assumptions of management accounting », *The Accounting Review*, volume 46, p. 496-509.
- Capron, M. [2000], « Le bilan social », dans B. Colasse, *Encyclopédie de Comptabilité, Contrôle de gestion et Audit*, Éditions Economica, Paris, p. 77-83.
- Chapoulie, J.-M. [1984], « Everett C. Hughes et le développement du travail de terrain en sociologie », *Revue Française de Sociologie*, volume 25, n°4, p. 582-608.
- Chapoulie, J.-M. [2001], *La tradition sociologique de Chicago. 1892-1961*, Éditions du Seuil, Paris.
- Chenhall, R. H. [2003], « Management control systems design within its organizational context: Findings from contingency-based research and directions for the future », *Accounting, Organizations and Society*, volume 28, n°2-3, p. 127-168.
- Chtioui, T., Soulerot, M. [2006], « Quelle structure des connaissances dans la recherche française en comptabilité, contrôle et audit ? Une étude bibliométrique de la revue CCA sur la période 1995-2004 », *Comptabilité Contrôle Audit*, volume 12, n°1, p. 7-25.
- Chua, W. F. [1986], « Radical developments in accounting thought », *The Accounting Review*, volume 61, n°4, p. 601-632.
- Chua, W. F., Lowe, T., Puxty, T. (Eds.) (1989). *Critical perspectives in management control*, Macmillan.
- Chwastiak, M. [1999], « Deconstructing the principal-agent model: A view from the bottom », *Critical Perspectives on Accounting*, volume 10, n°4, p. 425-441.
- Chwastiak, M. [2001], « Taming the untamable: Planning, programming and budgeting and the normalization of war », *Accounting, Organizations and Society*, volume 26, n°6, p. 501-519.
- Chwastiak, M. [2006], « Rationality, performance measures and representations of reality: Planning, programming and budgeting and the Vietnam war », *Critical Perspectives on Accounting*, volume 17, n°1, p. 29-55.
- Clegg, S., Courpasson, D. [2004], « Political hybrids: Tocquevillean views on project organizations », *Journal of Management Studies*, volume 41, n°4, p. 525-547.
- Cohen, J. R., Holder-Webb, L. L. [2006], « Rethinking the influence of agency theory in the accounting academy », *Issues in Accounting Education*, volume 21, n°1, p. 17-30.
- Cooper, C., Taylor, P. [2008], « KPIs as performance targets - go directly to Kilmarnock jail », *Critical Perspective on Accounting Conference*, New York.
- Cooper, D. J. [1983], « Tidiness, muddle and things: Commonalities and divergencies in two approaches to management accounting research », *Accounting, Organizations and Society*, volume 8, n°2-3, p. 269-286.
- Cooper, D. J., Hopper, T. M. [1987], « Critical studies in accounting », *Accounting, Organizations and Society*, volume 12, n°5, p. 407-414.
- Cooper, D. J., Hopper, T. [2007], Critical theorising in management accounting research, dans C. S. Chapman, A. G. Hopwood, M. D. Shields, *Handbook of management accounting research*, volume 1, Elsevier, Oxford, p. 207-245.
- Covaleski, M. A., Aiken, M. [1986], « Accounting and theories of organizations: Some preliminary considerations », *Accounting, Organizations and Society*, volume 11, n°4-5, p. 297-319.
- Covaleski, M. A., Dirsmith, M. W. [1983], « Budgeting as a means for control and loose coupling », *Accounting, Organizations and Society*, volume 8, n°4, p. 323-340.
- Covaleski, M. A., Dirsmith, M. W. [1988a], « An institutional perspective on rise, social transformation, and fall of a university budget category », *Administrative Science Quarterly*, volume 33, p. 562-587.
- Covaleski, M. A., Dirsmith, M. W. [1988b], « The use of budgetary symbols in the political arena: An historically informed field study », *Accounting, Organizations and Society*, volume 13, n°1, p. 1-24.
- Covaleski, M. A., Dirsmith, M. W., Heian, J. B., Samuel, S. [1998], « The calculated and the avowed: Techniques of discipline and struggles over identity in big six public accounting firms », *Administrative Science Quarterly*, volume 43, n°2, p. 293-327.
- Covaleski, M. A., Dirsmith, M. W., Michelman, J. E. [1993], « An institutional theory perspective on the DRG framework, case-mix accounting systems and health-care organizations », *Accounting, Organizations and Society*, volume 18, n°1, p. 65-80.
- Covaleski, M. A., Dirsmith, M. W., Rittenberg, L. [2003], « Jurisdictional disputes over professional work: The institutionalization of the global knowledge expert », *Accounting, Organizations and Society*, volume 28, p. 323-355.

Covaleski, M. A., Dirsmith, M. W., Samuel, S. [1996], « Managerial accounting research: The contributions of organizational and sociological theories », *Journal of Management Accounting Research*, volume 8, p. 1-35.

Cowton, C. J., Dopson, S. [2002], « Foucault's prison? Management control in an automotive distributor », *Management Accounting Research*, volume 13, p. 191-213.

Dambrin, C., Lambert, C. [2006], « Le deuxième sexe dans la profession comptable - réflexions théoriques et méthodologiques », *Comptabilité Contrôle Audit*, volume 12, p. 101-138.

Dambrin, C., Lambert, C., Sponem, S. [2007], « Control and change: Analysing the process of institutionalisation », *Management Accounting Research*, volume 18, n°2, p. 172-208.

Deetz, S. [1996], « Describing differences in approaches to organization science: Rethinking Burrell and Morgan and their legacy », *Organization Science*, volume 7, n°2, p. 191-207.

Denis, J.-L., Langley, A., Rouleau, L. [2006], « The power of numbers in strategizing », *Strategic Organization*, volume 4, n°4, p. 349-377.

Dent, J. [1991], « Accounting and organizational cultures: A field study of the emergence of a new organizational reality », *Accounting, Organizations and Society*, volume 16, n°8, p. 705-732.

Dillard, J. [2008], « A political base of a polyphonic debate », *Critical Perspectives on Accounting*, volume 19, n°6, p. 894-900.

DiMaggio, P. J., Powell, W. W. [1983], « The iron cage revisited: Institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields », *American Sociological Review*, volume 48, n°2, p. 147-160.

Donaldson, L. [1996], « The normal science of structural contingency theory », dans S. R. Clegg, C. Hardy, W. R. Nord, *Handbook of organization studies*, Sage Publications, London, p. 57-76.

Drucker, P. [1975], *La nouvelle pratique de la direction des affaires*, Economica, Paris.

Espeland, W. N., Stevens, M. L. [1998], « Commensuration as a social process », *Annual Review of Sociology*, volume 24, p. 313-343.

Etzioni, A. [1961], *A comparative analysis of complex organizations*, Free Press, New York.

Everett, J. [2008], « Editorial proximity equals publication success: A function of rational self-interest or good-faith economy? », *Critical Perspectives on Accounting*, volume 19, n°8, p. 1149-1176.

Ezzamel, M. [1994], « Organizational change and accounting: Understanding the budgeting system in its organizational context », *Organization Studies*, volume 15, p. 213-240.

Ezzamel, M., Burns, J. [2005], « Professional competition, economic value added and management control strategies », *Organization Studies*, volume 26, n°5, p. 755-777.

Ezzamel, M., Hyndman, N., Johnsen, Å., Lapsley, I., Pallot, J. [2007], « Experiencing institutionalization: The development of new budgets in the U. K. devolved bodies », *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, volume 20, n°1, p. 11-40.

Ezzamel, M., Willmott, H., Worthington, F. [2004], « Accounting and management-labour relations: The politics of production in the 'factory with a problem' », *Accounting, Organizations and Society*, volume 29, p. 269-302.

Ezzamel, M., Willmott, H., Worthington, F. [2008], « Manufacturing shareholder value: The role of accounting in organizational transformation », *Accounting, Organizations and Society*, volume 33, n°2-3, p. 107-140.

Fernandez-Revuelta Perez, L., Robson, K. [1999], « Ritual legitimation, de-coupling and the budgetary process: Managing organizational hypocrisies in a multinational company », *Management Accounting Research*, volume 10, n°4, p. 383-407.

Ferraro, F., Pfeffer, J., Sutton, R. I. [2005], « Economics language and assumptions: How theories can become self-fulfilling », *Academy of Management Review*, volume 30, n°1, p. 8-24.

Fogarty, T. J., Markarian, G. [2007], « An empirical assessment of the rise and fall of accounting as an academic discipline », *Issues in Accounting Education*, volume 22, n°2, p. 137-161.

Foucault, M. [1975], *Surveiller et punir*, Gallimard, Paris.

Foucault, M. [1976], *Histoire de la sexualité*, tome 1, *La volonté de savoir*, Gallimard, Paris.

Foucault, M. [1982], « Deux essais sur le sujet et le pouvoir », dans H. L. Dreyfus et P. Rabinow, *Michel Foucault. Beyond structuralism and hermeneutics*, The University of Chicago Press, Chicago, p. 297-321.

Foucault, M. [1984], *Histoire de la sexualité*, tome 3, *Le souci de soi*, Gallimard, Paris.

Foucault, M. [1994], *Dits et écrits*, tome 4, 1954-1988, Gallimard, Paris.

Foucault, M. [2001], *L'herméneutique du sujet : Cours au Collège de France (1981-1982)*, Gallimard / Seuil, Paris.

Foucault, M. [2004], *Sécurité, territoire, population : Cours au Collège de France (1977-1978)*, Gallimard / Seuil, Paris.

Gendron, Y., Baker, C. [2005], « On interdisciplinary movements: The development of a network of support around foucaultian perspectives in accounting research », *European Accounting Review*, volume 14, n°3, p. 525-569.

Gendron, Y., Baker, C. R. [2001], « Par-delà les frontières disciplinaires et linguistiques : L'influence des penseurs français sur la recherche en comptabilité », *Comptabilité Contrôle Audit*, volume 7, n°2, p. 5-23.

Ghoshal, S., Moran, P. [1996], « Bad for practice: A critique of the transaction cost theory », *The Academy of Management Review*, volume 21, n°1, p. 13-47.

Hasselbladh, H., Kallinikos, J. [2000], « The project of rationalization: A critique and reappraisal of neo-institutionalism in organization studies », *Organization Studies*, volume 21, n°4, p. 697-720.

Hesford, J. W., Lee, S.-H., Van der Stede, W. A., Young, S. M. [2007], « Management accounting: A bibliographic study », dans C. S. Chapman, A. G. Hopwood, M. D. Shields, *Handbook of management accounting research*, volume 1, Elsevier, Oxford, p. 3-26.

Hopper, T., Armstrong, P. [1991], « Cost accounting, controlling labour and the rise of conglomerates », *Accounting, Organizations and Society*, volume 16, n°5-6, p. 405-438.

Hopper, T., Macintosh, N. [1993], « Management accounting as disciplinary practice: The case of ITT under Harold Geneen », *Management Accounting Research*, volume 4, n°3, p. 181-216.

Hopper, T., Otley, D., Scapens, B. [2001], « British management accounting research, Whence and whither: Opinions and recollections », *The British Accounting Review*, volume 33, n°3, p. 263-291.

Hopper, T., Powell, A. [1985], « Making sense of research into organizational and social aspects of management accounting: A review of its underlying assumptions », *Journal of Management Studies*, volume 22, n°5, p. 429-465.

Hopper, T., Storey, J., Willmott, H. [1987], « Accounting for accounting: Toward the development of a dialectical view », *Accounting, Organizations and Society*, volume 12, n°5, p. 437-456.

Hopwood, A. [1976], « The path ahead », *Accounting, Organizations and Society*, volume 1, n°1, p. 1-4.

Hopwood, A. G. [1987], « The archeology of accounting systems », *Accounting, Organizations and Society*, volume 12, n°3, p. 207-234.

Hopwood, A. G. [2002], « 'If only there were simple solutions, but there aren't': Some reflections on Zimmerman's critique of empirical management accounting research », *European Accounting Review*, volume 11, n°4, p. 777-785.

Hopwood, A. G. [2007], « Whither accounting research? », *The Accounting Review*, volume 82, n°5, p. 1365-1374.

Hopwood, A. G. [2008], « Changing pressures on the research process: On trying to research in an age when curiosity is not enough », *European Accounting Review*, volume 17, n°1, p. 87-96.

Hoskin, K. W., Macve, R. H. [1986], « Accounting and the examination: A genealogy of disciplinary power », *Accounting, Organizations and Society*, volume 11, n°2, p. 105-136.

Ittner, C. D., Larcker, D. F. [2001], « Assessing empirical research in management accounting: A value-based management perspective », *Journal of Accounting and Economics*, volume 32, p. 349-410.

Jensen, M. C. [2001], « Corporate budgeting is broken—let's fix it », *Harvard Business Review*, volume 79, n°11, p. 94-101.

Jensen, M. C., Murphy, K. J., Wruck, E. G. [2004], « Remuneration: Where we've been, how we got to here, what are the problems, and how to fix them », *SSRN eLibrary*.

Jermier, J. M. [1998], « Introduction: Critical perspectives on organizational control », *Administrative Science Quarterly*, volume 43, p. 235-256.

Johnson, H. T., Kaplan, R. S. [1987], *Relevance lost: The rise and fall of management accounting*, Harvard Business School Press, Boston.

Kunz, A. H., Pfaff, D. [2002], « Agency theory, performance evaluation, and the hypothetical construct of intrinsic motivation », *Accounting, Organizations and Society*, volume 27, n°3, p. 275-295.

Kurunmäki, L. [1999], « Professional vs financial capital in the field of health care: Struggles for the redistribution of power and control », *Accounting, Organizations and Society*, volume 24, n°2, p. 95-124.

Kurunmäki, L., Lapsley, I., Melia, K. [2003], « Accountingization v. Legitimation: A comparative study of the use of accounting information in intensive care », *Management Accounting Research*, volume 14, n°2, p. 112-139.

Lambert, C., Pezet, E. [2007], « Discipliner les autres et agir sur soi : La double vie du contrôleur de gestion », *Finance, Contrôle, Stratégie*, volume 10, n°1, p. 183-208.

Lambert, R. A. [2006], « Agency theory and management accounting », dans C. S. Chapman, A. G. Hopwood, M. D. Shields, *Handbook of management accounting research*, volume 1, Elsevier, Oxford, p. 247-268.

Latour, B. [1987], *Science in action*, Open University Press, Milton Keynes.

Le Theule, M. A. [2007], *Comptabilité et contrôle dans les organisations créatives : Une gestion des possibles ?*, Thèse de doctorat en sciences de gestion, Conservatoire National des Arts et Métiers, Paris.

Loft, A. [1986], « Toward a critical understanding of accounting: The case of cost accounting in the U. K., 1914-1925 », *Accounting Organizations and Society*, volume 11, n°2, p. 137-169.

- Lowe, A. [2001], « Accounting information systems as knowledge-objects: Some effects of objectualization », *Management Accounting Research*, volume 12, n°1, p. 75-100.
- Luft, J., Shields, M. D. [2003], « Mapping management accounting: Graphics and guidelines for theory-consistent empirical research », *Accounting, Organizations and Society*, volume 28, n°2-3, p. 169-249.
- Lukka, K., Kasanen, E. [1996], « Is accounting a global or a local discipline? Evidence from major research journals », *Accounting, Organizations and Society*, volume 21, n°7-8, p. 755-773.
- MacDonald, L. D., Richardson, A. J. [2002], « Alternative perspectives on the development of American management accounting: *Relevance lost* induces a renaissance », *Journal of Accounting Literature*, volume 21, p. 120-156.
- MacIntosh, N. B. [1994], *Management accounting and control systems: An organizational and behavioral approach*, John Wiley & Sons, New York.
- Maitre, P. [1978], « The measurement of the creation and distribution of wealth in a firm by the method of surplus accounts », *Accounting, Organizations and Society*, volume 3, n°3-4, p. 227-236.
- Malmi, T. [1999], « Activity-based costing diffusion accross organization: An exploratory empirical analysis of Finnish firms », *Accounting, Organizations and Society*, volume 24, n°8, p. 649-672.
- Malo, J. L. [1997], « Comptes de surplus », dans Y. Simon et P. Joffre, *Encyclopédie de gestion*, Paris, Éditions Economica, p. 584-608.
- Marquès, E. [1976], « Human resource accounting: Some questions and reflections », *Accounting, Organizations and Society*, volume 1, n°2-3, p. 175-178.
- Mensah, Y. M., Hwang, N.-C. R., Wu, D. [2004], « Does managerial accounting research contribute to related disciplines? An examination using citation analysis », *Journal of Management Accounting Research*, volume 16, n°1, p. 163-181.
- Merchant, K. A. [2008], « Why interdisciplinary accounting research tends not to impact most North American academic accountants », *Critical Perspectives on Accounting*, volume 19, n°6, p. 901-908.
- Meyer, J. W. [1986], « Social environments and organizational accounting », *Accounting, Organizations and Society*, volume 11, n°4-5, p. 345-356.
- Meyer, J. W., Rowan, B. [1977], « Institutionalized organizations: Formal structure as myth and ceremony », *American Journal of Sociology*, volume 83, n°2, p. 340-363.
- Miller, P. [2001], « Governing by numbers: Why calculative practices matter », *Social Research*, volume 68, n°2, p. 379-396.
- Miller, P., O'Leary, T. [1987], « Accounting and the construction of the governable person », *Accounting, Organizations and Society*, volume 12, n°3, p. 235-265.
- Modell, S. [2001], « Performance measurement and institutional processes: A study of managerial responses to public sector reform », *Management Accounting Research*, volume 12, n°4, p. 437-464.
- Modell, S. [2003], « Goals versus institutions: The development of performance measurement in the Swedish university sector », *Management Accounting Research*, volume 14, n°4, p. 333-359.
- Modell, S. [2005], « Students as consumers? An institutional field-level analysis of the construction of performance measurement practices », *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, volume 18, n°4, p. 537-563.
- Oakes, L. S., Townley, B., Cooper, D. J. [1998], « Business planning as pedagogy: Langage and control in a changing institutional field », *Administrative Science Quarterly*, volume 43, p. 257-292.
- Otley, D. [1999], « Performance management: A framework for management control systems research », *Management Accounting Research*, volume 10, p. 363-382.
- Pezet, E. [2004], « Discipliner et gouverner : Influence de deux thèmes foucaaldiens en sciences de gestion », *Finance, Contrôle, Stratégie*, volume 7, n°3, p. 169-189.
- Porter, T. M. [1995], *Trust in numbers*, Princeton University Press, Princeton.
- Power, M. [2004], « Counting, control and calculation: Reflections on measuring and management », *Human relations*, volume 57, n°6, p. 765-783.
- Preston, A. M., Cooper, D. J., Coombs, R. W. [1992], « Fabricating budgets: A study of the production of management budgeting in the National Health Service », *Accounting, Organizations and Society*, volume 17, n°6, p. 561-593.
- Reiter, S. A., Williams, P. F. [2002], « The structure and progressivity of accounting research: The crisis in the academy revisited », *Accounting, Organizations and Society*, volume 27, n°6, p. 575-607.
- Roberts, J. [1990], « Strategy and accounting in a U. K. Conglomerate », *Accounting, Organizations and Society*, volume 15, n°1-2, p. 107-126.
- Roberts, J. [1991], « The possibilities of accountability », *Accounting, Organizations and Society*, volume 16, n°4, p. 355-368.

- Rocha, H. O., Ghoshal, S. [2006], « Beyond self-interest revisited », *Journal of Management Studies*, volume 43, n°3, p. 585-619.
- Rose, N. [1991], « Governing by numbers: Figuring out democracy », *Accounting, Organizations and Society*, volume 16, n°7, p. 673-692.
- Saravanamuthu, K., Tinker, T. [2003], « Politics of managing: The dialectic of control », *Accounting, Organizations and Society*, volume 28, n°1, p. 37-64.
- Scapens, R. W. [2008], « Seeking the relevance of interpretive research: A contribution to the polyphonic debate », *Critical Perspectives on Accounting*, volume 19, n°6, p. 915-919.
- Shearer, T. [2002], « Ethics and accountability: From the for-itself to the for-the-other », *Accounting, Organizations and Society*, volume 27, n°6, p. 541-573.
- Sloan, A. P. [1963], *My years with general motors*, Doubleday, New York.
- Swanson, E. P., Wolfe, C. J., Zardkoohi, A. [2007], « Concentration in publishing at top-tier business journals: Evidence and potential explanations », *Contemporary Accounting Research*, volume 24, n°4, p. 1255-1289.
- Tinker, A. M., Merino, B. D., Neimark, M. D. [1982], « The normative origins of positive theories: Ideology and accounting thought », *Accounting, Organizations and Society*, volume 7, n°2, p. 167-200.
- Townley, B. [1995], « Managing by numbers: Accounting, personnel management and the creation of a mathesis », *Critical Perspectives on Accounting*, volume 6, n°6, p. 555-575.
- Townley, B. [1997], « The institutional logic of performance appraisal », *Organization Studies*, volume 18, n°2, p. 261-285.
- Townley, B. [2002], « The role of competing rationalities in institutional change », *Academy of Management Journal*, volume 45, p. 163-179.
- Townley, B., Cooper, D. J., Oakes, L. [2003], « Performance measures and the rationalization of organizations », *Organization Studies*, volume 24, n°7, p. 1045-1071.
- Tuttle, B., Dillard, J. [2007], « Beyond competition: Institutional isomorphism in U. S. accounting research », *Accounting Horizons*, volume 21, n°4, p. 387-409.
- Williams, P. F., Jenkins, J. G., Ingraham, L. [2006], « The winnowing away of behavioral accounting research in the U.S.: The process for anointing academic elites », *Accounting, Organizations and Society*, volume 31, n°8, p. 783-818.
- Zimmerman, J. L. [2001], « Conjectures regarding empirical managerial accounting research », *Journal of Accounting and Economics*, volume 32, n°1-3, p. 411-427.